

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES DA
SOCIEDADE LIMITADA

LUIZA DIAS DE CARVALHO
DRE Nº: 112038230

RIO DE JANEIRO
2017/1º Semestre

LUIZA DIAS DE CARVALHO

DRE Nº: 112038230

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES DA
SOCIEDADE LIMITADA

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Bruno Mauricio Macedo Curi.

RIO DE JANEIRO

2017/1º Semestre

C331r CARVALHO, LUIZA DIAS DE
A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS
ADMINISTRADORES DA SOCIEDADE LIMITADA / LUIZA DIAS
DE CARVALHO. -- Rio de Janeiro, 2017.
80 f.

Orientador: BRUNO MAURÍCIO MACEDO CURI.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
de Direito, Bacharel em Direito, 2017.

1. Responsabilidade tributária. 2. Sócios
Administradores. 3. Redirecionamento. 4.
Desconsideração da personalidade. I. CURI, BRUNO
MAURÍCIO MACEDO, orient. II. Título.

CDD 341.39341

LUIZA DIAS DE CARVALHO

DRE Nº: 112038230

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES DA
SOCIEDADE LIMITADA

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Bruno Mauricio Macêdo Curi.

Data da Aprovação: __ / __ / ____.

Banca Examinadora:

Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

RIO DE JANEIRO

2017/1º Semestre

Dedico o presente trabalho às minhas avós June e Glycia, meus exemplos de perseverança, fé e inteligência, sem as quais não poderia chegar até aqui.

AGRADECIMENTOS

À Faculdade Nacional de Direito – UFRJ, a qual me proporcionou não apenas conhecimento jurídico, como também senso de justiça e crescimento humano, lugar onde construí uma nova família.

Ao Professor Bruno Curi, pela disponibilidade, paciência e dedicação despendidas.

À minha família, meu bem maior, que com amor se dedica e se sacrifica pela minha felicidade.

Aos meus grandes amigos e a todos com quem tive a oportunidade de crescer pessoal e profissionalmente durante essa trajetória.

RESUMO

CARVALHO, L. D. *A responsabilidade tributária dos sócios administradores da sociedade limitada*. 2017. 80 f. Monografia para Graduação em Direito – UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO, Rio de Janeiro, 2017.

As legislações tributárias e empresariais estabelecem a autonomia da atividade empresária, especialmente quanto à proteção de seus representantes, o que significa que o patrimônio da sociedade empresária não será confundido com o patrimônio pessoal dos sócios e/ou administradores. Assim sendo, o sócio administrador – pessoa que irá gerenciar os interesses e deveres, principalmente financeiros, da pessoa jurídica que representa – não poderá ser afetada pessoalmente pelo descumprimento com relação às obrigações tributárias. Entretanto, há hipóteses legais em que o sócio, ao agir conflitante aos interesses da pessoa jurídica, virá a se tornar o responsável pela inadimplência tributária originada de forma pessoal e exclusiva, desde que detenha os poderes de gerência no momento da ocorrência. Com fulcro nas sociedades limitadas, o presente trabalho visa examinar os limites do Estado, enquanto ente tributante, ao responsabilizar terceiros, em detrimento do contribuinte, pelas obrigações em nome deste. Através do artigo 135, inciso III, o Código Tributário Nacional estabelece esta forma de responsabilização. Ademais, objetiva analisar casos na prática forense em que se identifica infração à lei ou excesso de poder, os quais geram a responsabilidade pessoal do administrador da sociedade limitada, bem como analisar os entendimentos doutrinários e na jurisprudência pertinente à questão.

PALAVRAS-CHAVE: Responsabilidade tributária; Sócios Administradores; Redirecionamento; Desconsideração da personalidade.

ABSTRACT

CARVALHO, L.D., *Tax liability of the administrators of limited liability companies*. Rio de Janeiro, 2017. 80 f. Term paper to Law Degree – Federal University of Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

The Tax and Business Law establishes the autonomy of the business activity, especially in relation to the managing partner, which means that the company's assets can not be confused with the shareholder's or administrators. In this way, the managing partners – person who will manage interests and responsibilities about the company's acts and will do so by act in accordance with the financial interests of the legal entity and its social purposes – could not be personally liable to originated tax obligation. However, there are scenarios where the partner, acting in conflict to the company's interests, will be personally and exclusively liable, provided that holds the managing of the company. Focusing on limited liability companies, the purpose of the present paper is to analyze the existing limitations to the Treasury to make a third person liable instead of the original taxpayer for its debts. The article 135, subsection III, of the National Tax Code establish the requirements for applying the law on actual cases. The study also aims to analyze the more frequent cases, commonly characterized as an infraction of the law or excess of power capable of leading to personal liability of the administrator of a limited liability company, and verify if the main goal foreseen by the tax entity corresponds to what is laid down by the legal text, to the doctrinal understanding and what is based upon the jurisprudence relevant to the study.

KEY WORDS: Tax liability; Managing Partner, Redirecting of enforcement; Disregard of legal entity.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	111
1.1 CONCEITOS BÁSICOS	111
1.2 ELEMENTOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	14
1.2.1 Sujeito ativo	15
1.2.2 Sujeito passivo	16
<i>1.2.2.1 Contribuinte X Responsável</i>	<i>18</i>
2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	21
2.1 CONCEITOS BÁSICOS	21
2.1.1 Responsabilidade pessoal.....	24
2.1.2 Responsabilidade solidária.....	25
2.1.3 Responsabilidade subsidiária	26
2.2 RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS (ARTIGOS 134 E 135 DO CTN)	28
3 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS-GERENTES DA PESSOA JURÍDICA	32
3.1 O ARTIGO 135, INCISO III DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	32
3.1.1 Excesso de poderes ou infração à lei ou contrato social (artigo 135, <i>caput</i>)	39
<i>3.1.1.1 Dissolução irregular da sociedade empresarial</i>	<i>43</i>
<i>3.1.1.2 Não recolhimento do tributo devido</i>	<i>51</i>
3.2 A EXECUÇÃO FISCAL E O REDIRECIONAMENTO DO POLO PASSIVO DA AÇÃO AO SÓCIO-GERENTE	54
3.2.1 Da inclusão do nome do sócio na certidão de dívida ativa	58
4 DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA	65
4.1 CONCEITOS BÁSICOS	65
4.2 – APLICAÇÃO DA <i>DISREGARD DOCTRINE</i> NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	67
CONCLUSÃO.....	75

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	78
---	-----------

INTRODUÇÃO

O Código Tributário Nacional (CTN) estabelece, dentro de rigorosos critérios, possibilidades do Estado, enquanto ente tributante, de exigir que o tributo devido por uma pessoa (física ou jurídica), a qual praticou o fato gerador, seja imposto à pessoa diversa e que não se reveste da figura de “contribuinte”, e sim de “responsável”, determinando-se uma nova relação jurídico-obrigacional, em que a obrigação deverá, necessariamente, decorrer de lei.

O contribuinte é o sujeito que realiza diretamente o fato gerador, conseqüentemente, este é o responsável tributário do qual se exigirá em primeiro plano o cumprimento da obrigação tributária (ou penalidade) perante a Fazenda Pública, sendo portanto o sujeito passivo direto da relação.

Ocorre que, há momentos em que o não cumprimento da obrigação tributária decorre de ato praticado com excesso de poderes ou infração à lei, e, assim, ainda que quem o praticou não se beneficie diretamente do ato praticado, e mesmo sem possuir relação jurídica direta com o sujeito ativo da obrigação, a Fazenda Pública, o representante passará a estar vinculado à relação obrigacional em razão da responsabilização derivada de lei, conforme determinado pelo artigo 121, inciso II do CTN.

Nesse sentido, trata o presente trabalho de uma análise acerca do instituto da responsabilização tributária do sócio da pessoa jurídica limitada, através da perspectiva do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, no momento em que o contribuinte não cumpre com a obrigação de recolher devidamente os tributos, gerando-se um débito tributário. Pretende analisar, com foco, os aspectos dos limites existentes no universo jurídico para que o Fisco venha a utilizar o instrumento do redirecionamento do polo passivo da ação executiva fiscal para o sócio da empresa contribuinte.

Conforme proteção da legislação brasileira, em geral, não há responsabilização dos sócios da sociedade limitada pelas obrigações assumidas por esta, tendo em vista que não há confusão entre a personalidade jurídica dos sócios e da pessoa jurídica, sendo certo que os patrimônios não se comunicam.

O Código Civil de 1916¹, já anteriormente previa esta blindagem patrimonial, em seu artigo 20, o que mesmo não tendo sido recepcionado pelo Código Civil de 2002, continua sendo entendimento pacificado pela doutrina brasileira.

Assim leciona Amador Paes de Almeida²:

[...] os bens da sociedade regular ou de direito (pessoa jurídica) não se confundem com os bens dos sócios. [...] goza a sociedade constituída em pessoa jurídica de capacidade, podendo adquirir direitos e contrair obrigações, obtendo, outrossim, a chamada personalidade judiciária [...].

Portanto, verifica-se que o sócio administrador, ao exercer suas funções de direção da sociedade empresarial, está manifestando a vontade da sociedade, e não a sua própria.

Entretanto, há hipóteses em que se verifica que o sócio administrador age de forma abusiva ou ilegal, praticando atos contrários aos interesses e finalidades da sociedade ao realizar as atividades empresariais, oportunidade na qual se aplica os termos do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, previsão da responsabilização pessoal deste, ficando o contribuinte, de plano, afastado da relação jurídico-tributária: *“os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelo inadimplemento dos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos”*.

Em que pese a previsão mencionada, uma das barreiras de aplicabilidade é determinar o momento e a forma em que se deu o ato praticado com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos para que seja aplicado o redirecionamento da responsabilidade tributária da pessoa jurídica para o seu sócio administrador.

¹ Art. 20 do CC/16: *“As pessoas jurídicas tem existência distinta da dos seus membros”*.

² ALMEIDA, Amador Paes de. *Execução de bens dos sócios: obrigações mercantis, tributárias, trabalhistas: da desconsideração da personalidade jurídica*. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 185.

Desta forma, ainda que haja na legislação tributária diversas modalidades de responsabilidades existentes, trata-se o presente de estudo com fins de examinar a hipótese de substituição tributária aplicável pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional, que prevê a responsabilidade pessoal de terceiros nas situações em que o contribuinte original, sujeito passivo direto, se torna pouco acessível à cobrança, ou o tributo deixa de ser devidamente pago, e o Estado procura cobrar o tributo de uma terceira pessoa (sujeito passivo indireto).

Verifica-se, portanto, que o CTN estabelece o afastamento da figura do contribuinte direto e a inclusão do sócio administrador da sociedade na relação jurídico-obrigacional tributária, a fim de satisfazer o cumprimento do crédito tributário através do afastamento da pessoa jurídica (contribuinte), podendo-se utilizar da via executiva para atingir bens de terceiros que não foram inicialmente indicados ao polo passivo da demanda.

Assim sendo, busca-se através do presente perquirir se, ao buscar satisfação das obrigações tributárias, pratica-se aquilo que está previsto no texto normativo, nos entendimentos doutrinários e na jurisprudência pertinente à questão.

1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

1.1 Conceitos básicos

Pela Teoria Geral no Direito Civil, o termo obrigação recebe a definição de relação jurídica formada entre devedor e credor, em que o devedor fica obrigado a cumprir determinada prestação ao credor. A prestação, nesse caso, é o objeto da relação jurídica e possui como essência a vontade das partes.

Nas palavras de Washington de Barros Monteiro:

Obrigação é a relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica,

positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através de seu patrimônio.³

No mesmo sentido, Caio Mário da Silva Pereira ensina que:

[...] [a noção fundamental de obrigação reside] No caso em que uma pessoa denominada sujeito passivo ou devedor está adstrita a uma prestação positiva ou negativa em favor de outra pessoa que se diz sujeito ativo ou credor, a qual adquire a faculdade de exigir o seu cumprimento [...]. Obrigação é o vínculo jurídico em virtude do qual uma pessoa pode exigir de outra prestação economicamente apreciável.⁴

Entretanto, no âmbito do direito tributário, a definição de obrigação difere do direito civil e é distinta do crédito, e tais instituições não compreendem a mesma relação jurídica.

O crédito, através do Código Tributário Nacional, é distinto da obrigação, conforme se verifica na leitura dos artigos 139 e 113, respectivamente, sendo que a obrigação tributária diz respeito à relação jurídica formada entre o Estado, como ente tributante, e as pessoas físicas ou jurídicas, como contribuinte ou responsáveis tributários, decorrente do fato gerador em razão da inserção no campo da incidência da norma tributária.

Sobre o assunto, Rubens Gomes de Sousa⁵ afirma que a obrigação é o exercício do poder do Estado de exigir de um particular (o sujeito passivo) uma prestação (objeto da obrigação) nas condições definidas em lei tributária (causa da obrigação).

A obrigação tributária surge, portanto, da caracterização ou realização de hipótese de incidência (situação fática) previamente definida em lei, qual seja, o fato gerador, originando a relação jurídico-tributária entre o sujeito passivo, denominado contribuinte, e o sujeito ativo, o Estado.

3 MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de direito civil. São Paulo: Saraiva, 2007, v.4, p.8.

4 PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de direito civil. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2003. p. 4 e 7.

⁵ GOMES DE SOUSA, Rubens. *Compêndio de legislação tributária*, São Paulo, Resenha Tributária, 1975, p. 85.

Portanto, obrigação tributária corresponde ao direito de o Estado, enquanto ente tributante, realizar o lançamento, e, posteriormente, a cobrança, uma vez que a prestação decorrente da obrigação tributária ainda não é exigível, e só o será após realizado o respectivo lançamento fiscal.

Hugo de Brito Machado define obrigação tributária da seguinte forma:

A lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato, que em Direito Tributário denomina-se fato gerador, ou fato impositivo, nasce a relação tributária, que compreende o dever de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o direito do Estado (sujeito ativo da obrigação tributária).⁶

No mesmo sentido, os ensinamentos de Leandro Paulsen:

A relação tributária é uma relação obrigacional cujo conteúdo é uma prestação pecuniária. Num dos polos, está o devedor; no outro, o credor. Obrigação e crédito pressupõem um o outro. A obrigação, quando surge, já se estabelece em favor do sujeito ativo. À obrigação, pois, do ponto de vista da fenomenologia da relação jurídica, corresponde o crédito e vice-versa. Mas o CTN, por ficção, diz do surgimento da obrigação com a ocorrência do fato gerador (art. 113, § 1º) e da constituição do crédito através do lançamento (art. 142). Isso porque se refere ao crédito formalizado, certo e líquido, oponível ao sujeito passivo.⁷

Entende-se, portanto, que a obrigação tributária é:

O dever jurídico de pagar um tributo caracteriza-se, portanto, como uma "obrigação ex lege", em que o comportamento das pessoas é totalmente previsto e regido por leis e regulamentados por ordenamentos emitidos por autoridades administrativas (Regulamentos, Instruções, etc.).⁸

Feitas tais considerações, importa atentar que o Código Tributário Nacional, divide, em seu artigo 113, a obrigação tributária em principal e acessória. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, e possui, como objeto, o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária ao Estado, e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

⁶ *ibidem*, p. 121.

⁷ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e jurisprudência*. 14ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2012, p. 1821.

⁸ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 142.

A obrigação acessória, por sua vez, decorre da legislação tributária e nunca terá condão patrimonial, tendo por objeto as prestações, positivas ou negativas, previstas pela legislação, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, por exemplo, a emissão de documentos fiscais, a elaboração e guarda de livros fiscais e a apresentação de declarações à Fazenda Pública, inscrever-se no cadastro de contribuintes, entre outros, cabendo ressaltar que, o descumprimento das obrigações acessórias, ensejando a aplicação de multa.

Ou seja, a infração à obrigação acessória poderá implicar o surgimento de obrigação principal, de acordo com o disposto no artigo 113, parágrafo 3º do CTN.

Assim sendo, verifica-se que o Código Tributário Nacional trata como acessória a obrigação tributária que não possui cunho pecuniário. Em face disso, é de se dizer que a principal distinção entre obrigação principal e acessória é o seu objeto. Leciona Luciano Amaro:

O Código utiliza como critério de discriminação entre as obrigações tributárias principais e acessórias a circunstância de o seu *objeto* ser ou não de conteúdo pecuniário, ou seja, será principal a obrigação que tiver como objeto uma prestação de dar dinheiro (a título de tributo ou de penalidade pecuniária).⁹

Cabe destacar que o legislador tributário traz uma qualificação para “obrigação acessória” que se diferencia do caráter de acessoriedade no âmbito do Direito Privado, no qual o termo está necessariamente ligado a uma obrigação principal.

Isto porque, no âmbito do Direito Tributário, o liame entre determinada obrigação principal e determinada obrigação acessória não é imperioso, em que pese o objetivo das obrigações acessórias seja viabilizar o regular cumprimento das obrigações principais.

1.2 Elementos da obrigação tributária

A partir da análise da definição de obrigação tributária, já podemos captar quais os elementos fundamentais na relação jurídico-obrigacional, quais sejam: sujeito ativo;

sujeito passivo; objeto e causa, a partir dos quais, na hipótese da ocorrência do não cumprimento da obrigação, será reconhecida a liquidez e a certeza ao crédito tributário, decorrente do lançamento fiscal, do qual se sucederá o procedimento executivo fiscal.

1.2.1. Sujeito ativo

O sujeito ativo é o ente tributante, isto é, aquele que tem capacidade tributária ativa, a qual possui a função de arrecadar, administrar e fiscalizar, bem como executar as leis tributárias, de certa maneira pode se intitular de competência, o que não deve ser interpretado aqui em sentido restrito ou técnico, tratando-se de autoridade para lançar e exigir o adimplemento do tributo decorrente da relação obrigacional tributária.

Na esfera tributária, o papel de credor da obrigação é exercido pelo Estado, responsável pelo recolhimento do tributo. O artigo 119 do CTN traz como definição que o *“sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”*. Dessa forma, assim como nas relações jurídicas obrigacionais em geral, o sujeito ativo da obrigação é o possuidor da competência para exigir o adimplemento da obrigação¹⁰.

Logo, de acordo com a própria definição do Código Tributário, o sujeito ativo da obrigação tributária não é o ente titular da competência para instituir o tributo, mas sim apenas o de exigir o mesmo, não podendo ser realizado por pessoas jurídicas de direito privado, sendo funções que podem ser delegadas somente a pessoa jurídica de direito público.

Seguindo tal raciocínio, ensina Hugo de Brito Machado¹¹:

Na verdade, a expressão "titular da competência para exigir o adimplemento da obrigação tributária" significa ter condições para promover a execução fiscal, que é o instrumento posto pela ordem jurídica à disposição do sujeito ativo da obrigação tributária para exigir seu cumprimento. As pessoas jurídicas de direito privado e as pessoas naturais não podem promover a execução fiscal porque em nossa ordem jurídica não dispõem de competência para constituir o crédito tributário e inscrevê-lo como Dívida Ativa da

⁹ ibidem. p. 248.

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit, p. 136.

¹¹ Ibidem, p. 137.

Fazenda Pública e, assim, criar o título executivo extrajudicial legalmente hábil para instruir a inicial da execução.

Compreende-se, então, que o sujeito ativo, credor da relação jurídico-obrigacional tributária, será o ente representante ora dos Municípios, ora dos Estados, ora da União, os quais procederão à exigência dos tributos referentes a sua capacidade tributária.

1.2.2 Sujeito passivo

O sujeito passivo é, então, a parte devedora da relação jurídico obrigacional tributária, a pessoa (física ou jurídica) que possui o dever de cumprir da obrigação, sendo, portanto, o sujeito, seja de forma direta ou indireta, ligado à hipótese de incidência, ou seja, ao fato gerador do tributo.

Leandro Paulsen¹² leciona que o sujeito passivo é o sujeito obrigado por meio de lei a contribuir para as despesas públicas, convertendo recursos do seu patrimônio para o Estado.

Assim define Luciano Amaro:

Sujeito passivo é o devedor da obrigação tributária, ou seja, é a pessoa que tem o dever de prestar, ao credor ou sujeito ativo, o objeto da obrigação. Como as obrigações, em função do objeto. Foram classificadas pelo Código Tributário Nacional em principais ou acessórias, esse diploma, embora não tenha dado um conceito genérico de sujeito passivo, definiu o sujeito passivo da obrigação tributária principal e o sujeito passivo da obrigação tributária acessória.¹³

Da mesma forma, Gomes e Antonelli:

O sujeito passivo é o devedor da obrigação tributária, aquele que tem o dever de pagar o tributo e/ou de cumprir a obrigação instrumental prevista na legislação tributária.¹⁴

O Código Tributário Nacional, no artigo 121, parágrafo único, incisos I e II, estabelece que o sujeito passivo da obrigação principal pode ser, a partir da análise da

¹² PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2012, p. 102.

¹³ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 297.

sua relação com o fato gerador da obrigação, contribuinte ou responsável, sendo, respectivamente, aquele que tem relação pessoal e direta com a hipótese de incidência, e aquele que, ainda que não possua relação direta com o fato gerador, torna-se obrigado ao adimplemento, conforme expressa determinação em lei.

Ou seja, resumidamente, se houver natureza pessoal e direta, trata-se de contribuinte, porém, se a houver natureza indireta, o sujeito passivo da obrigação será o “responsável”.

Nesse ponto, importante salientar que, com relação à obrigação acessória, a previsão do CTN no artigo 122, é que o “*sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto*”, isto é, as prestações decorrentes da arrecadação ou da fiscalização dos entes tributantes.

Desta forma, não podemos relacionar diretamente contribuinte ou responsável tributário às obrigações acessórias. O sujeito passivo de uma obrigação acessória será aquele que, pela norma, foi designado como obrigada a satisfazer uma obrigação em favor do Estado, seja qual for a relação que a este mantenha com o fato gerador da obrigação principal, dependendo somente de previsão na legislação tributária.

Destaque-se que as convenções particulares terão efeitos única e exclusivamente entre as partes contratantes no âmbito do direito privado, conforme disposto no artigo 123 do CTN, e jamais serão oponíveis aos entes tributantes com finalidade de modificar o sujeito passivo da relação e, portanto, não produzirá efeitos no campo do direito tributário. Observe-se:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Referida norma deve ser associada ao Princípio da Legalidade, o qual determina que haverá a obrigação de cumprir um dever tributário que não seja emanado de lei, sendo certo que unicamente a lei poderá estabelecer majoração ou criação de novo

¹⁴ GOMES, Marcus Lívio & ANTONELLI, Leonardo Pietro (coord.)- Curso de Direito Tributário

tributo¹⁵. Logo, a legislação tributária deverá dispor, taxativamente, dos elementos geradores de incidência tributária, inclusive o sujeito passivo da obrigação.

1.2.2.1 Contribuinte X Responsável

A definição de contribuinte e responsável do artigo 121 não é tão clara e objetiva quanto ao contexto em que estão inseridas, sendo certo que o contribuinte, por meio da prática direta do que configurará fato gerador, estará obrigado dentro de uma relação jurídica obrigacional tributária junto ao Estado, enquanto ente tributante, a realizar o recolhimento de certa quantia a fim de adimplir a dívida originada, em decorrência das hipóteses de incidência estabelecidas em lei.

Logo, trata-se o contribuinte do sujeito que praticará o fato jurídico tributável e terá o dever de recolher o tributo devido, sendo as causas de dispensa do pagamento apenas aquelas previstas em expressa em lei, como disposto no artigo 150, §6º¹⁶ da Constituição Federal.

O “contribuinte” será o sujeito passivo direto, baseado no entendimento de que este se refere “[...] àquele que tem uma relação pessoal e direta com o fato gerador”.¹⁷

Diametralmente, a sujeição passiva indireta. Qual seja, a pessoa que não realizará diretamente o fato jurídico, sendo o terceiro responsável, conforme entendimento de Leandro Paulsen¹⁸, “obrigado no bojo de uma relação de colaboração com a Administração, para a simplificação, a facilitação ou a garantia da arrecadação”. Assim, ainda que não possua a relação direta com a hipótese de incidência que do fato gerador, o terceiro será responsável e estará obrigado à relação jurídica.

Nesse sentido, o artigo 128 do CTN dispõe o seguinte:

Brasileiro - Volume 1 - São Paulo : Qyartier Latin, 2005.

¹⁵ Art. 150, inciso I da CF: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados e aos Municípios: I - Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça [...]”.

¹⁶ Art. 150, §6º da CF: “[...] § 6º - Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no Art. 155, § 2.º, XII, g”.

¹⁷ SABBAG, Eduardo. Op. cit., p. 687.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Adotou-se, portanto, a terminologia “sujeição passiva indireta” (Geraldo Ataliba) para determinar os casos de responsabilidade e substituição tributária, conforme segue:

Por razões metajurídicas – que não importa aqui recordar precisamente porque juridicamente irrelevante – o legislador muitas vezes dispõe que seja sujeito passivo pessoa que não corresponde rigorosamente à configuração supradescrita, ou ainda desloca a qualidade de sujeito passivo de uma pessoa para outra, que fica na posição jurídica daquela. Assim, ou a obrigação já nasce tendo como sujeito passivo alguém que não corresponde à configuração indicada pela Constituição – quando prevê o destinatário tributário – ou a sujeição passiva desloca-se, por força de lei, para outra pessoa. Isto só é possível quando o desígnio constitucional não seja desacatado.¹⁹

Importante ressaltar que o terceiro que se tornará responsável pela obrigação tributária há de ter vínculo com o fato gerador, ainda que de maneira indireta, de forma que a sujeição passiva indireta pode se apresentar de duas formas: por transferência ou por substituição.

Luciano Amaro diferencia as duas modalidades da seguinte forma:

A doutrina pátria, já antes do advento do Código Tributário Nacional, costumava identificar duas modalidades básicas: a da *substituição* e a da *transferência*. A diferença entre ambas estaria em que, na *substituição*, a lei desde logo põe o “terceiro” no lugar da pessoa que naturalmente seja definível como contribuinte, ou seja, a obrigação tributária já nasce com seu polo passivo ocupado por um *substituto legal tributário*. Diversamente, na *transferência*, a obrigação de um devedor (que pode ser um contribuinte ou um responsável) é deslocada para outra pessoa, em razão de algum evento.²⁰

No mesmo sentido ensina Eduardo Sabbag, a responsabilidade se dá por substituição “quando a lei determina que o responsável (substituto) ocupe o lugar do contribuinte (substituído), desde a ocorrência do fato gerador, de tal sorte que, desde o nascimento da obrigação tributária, aquele – o responsável – já é o sujeito passivo”.²¹

¹⁸ PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 102.

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 89.

²⁰ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 307.

²¹ SABBAG, Eduardo. Op. cit., p. 701.

No que concerne à responsabilidade pela substituição, tem-se a substituição denominada de “para trás” ou “para frente” e está em regra associada a operações comerciais em cadeia, oportunidade em que o responsável será obrigado a integrar uma relação jurídica tributária “assumindo” a posição do contribuinte, sendo certo que o liame obrigacional surge tão logo a relação jurídica seja formada, sendo um meio de auxiliar na arrecadação dos tributos plurifásicos, os quais são incidentes em várias etapas da operação comercial, pelo ente tributante, como o Imposto sobre Produtos Importados (IPI) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Superior Tribunal de Justiça corrobora a supra citada aplicação da substituição tributária, no que tange os tributos plurifásicos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. VIOLAÇÃO A INSTRUÇÕES NORMATIVAS. IMPOSSIBILIDADE. NORMA QUE NÃO SE ENQUADRA NO CONCEITO DE LEI FEDERAL CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. VALORES REFERENTES A ICMS-SUBSTITUIÇÃO (ICMS- ST). IMPOSSIBILIDADE.

1. Impossibilidade de conhecimento do recurso especial em relação à alegada ofensa à Instruções Normativas, uma vez que tais normas não se enquadram no conceito de lei federal.

2. Quando ocorre a retenção e recolhimento do ICMS pela empresa a título de substituição tributária (ICMS-ST), a empresa substituta não é a contribuinte, o contribuinte é o próximo na cadeia, o substituído. Nessa situação, a própria legislação tributária prevê que tais valores são meros ingressos na contabilidade da empresa substituta que se torna apenas depositária de tributo (responsável tributário por substituição ou agente arrecadador) que será entregue ao Fisco. Então não ocorre a incidência das contribuições ao PIS/PASEP, COFINS, já que não há receita da empresa prestadora substituta. É o que estabelece o art. 279 do RIR/99 e o art. 3º, §2º, da Lei n. 9.718/98. 3. Desse modo, não sendo receita bruta, o ICMS-ST não está na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas devidas pelo substituto e definida nos arts. 1º e §2º, da Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

4. Sendo assim, o valor do ICMS-ST não pode compor o conceito de valor de bens e serviços adquiridos para efeito de creditamento das referidas contribuições para o substituído, exigido pelos arts. 3, §1º, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, já que o princípio da não cumulatividade pressupõe o pagamento do tributo na etapa econômica anterior, ou seja, pressupõe a cumulatividade (ou a incidência em "cascata") das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS. Precedente.

5. Agravo interno não provido.

(STJ - AgInt no REsp 1628142, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data do Julgamento: 07/03/2017, DJe 13/03/2017)²²

²² Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 20 de mai de 2017.

Já no que tange à transferência, a obrigação é repassada a outra pessoa depois de qualificada a incidência em face do sujeito passivo direto, por força de acontecimento posterior àquele nascimento.

Hugo de Britto Machado entende que:

Diz-se que há *transferência* quando existe legalmente o sujeito passivo direto (contribuinte) e mesmo assim o legislador, sem ignorá-lo, atribui também a outrem o dever de pagar o tributo, tendo em vista eventos posteriores ao surgimento da obrigação tributária.²³

Em suma, o instituto da responsabilidade por transferência classifica-se em: responsabilidade dos sucessores, cabendo aqui a sucessão imobiliária, *causa mortis*, sucessão por aquisição de bens, sucessão por reorganização e sucessão por aquisição empresarial, conforme dispõem os artigos 129 a 133 do CTN; bem como responsabilidade de terceiros (artigos 134 e 135 do CTN).

2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

2.1 Conceitos básicos

No capítulo anterior foi possível observar que o sujeito passivo da relação obrigacional tributária principal, o qual poderá se personificar em nas figuras do contribuinte ou do responsável. Via de regra, o tributo será exigido do sujeito que realizou a hipótese de incidência do fato gerador, corretamente disposto na legislação, qual seja o contribuinte da obrigação tributária.

Entretanto, segundo o entendimento de José Eduardo Soares de Melo²⁴, o Código Tributário Nacional viabiliza a exigibilidade do tributo de pessoa diversa da que praticou o fato típico tributário e que não está revestida da condição de contribuinte, contanto que haja expressa determinação legal, observado o disposto em seu artigo 128.

²³ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 140.

²⁴ GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito tributário e o novo código civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p.147.

A esta pessoa será atribuída a condição de “responsável”, e adquirirá a obrigação dentro da relação jurídica decorrente de expressa lei, conforme disposto no CTN, artigo 121, inciso II, a fim de facilitar a fiscalização do Estado, enquanto ente tributante.

Luciano Amaro²⁵ ensina que há uma modificação subjetiva do polo passivo da relação obrigacional tributária no momento em que o responsável assume a obrigação na qualidade de devedor, posição que, naturalmente, teria de ser assumida pelo contribuinte.

Hugo de Brito Machado²⁶ afirma que:

No Direito Tributário a palavra responsabilidade tem um sentido amplo e outro estrito. Em sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. Essa responsabilidade vincula qualquer dos sujeitos passivos da relação obrigacional tributária. Em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva.

O objetivo do presente trabalho é desenvolver acerca da responsabilização tributária dos sócios administradores de sociedade limitada, contudo, desejando a melhor compreensão do tema em questão, merece análise as modalidades da responsabilização tributária, as quais se denominam “por substituição” ou “por transferência”.

De plano, cabe destacar que usualmente se utiliza a responsabilização por substituição como meio a facilitar a arrecadação dos tributos ditos plurifásicos, os quais incidem em diversas fases da cadeia comercial, classificando-se a incidência em “para trás” e “para frente”. Nesta modalidade, o responsável ocupa lugar de contribuinte desde a origem da obrigação tributária.

Desta forma, Hugo de Britto Machado afirma que:

,

Diz-se que há *substituição* quando o legislador, ao definir a hipótese de incidência tributária, coloca desde logo como sujeito passivo da relação tributária que surgirá de sua ocorrência alguém que está a ela diretamente

²⁵ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 303.

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 148.

relacionado embora o fato seja indicador de capacidade contributiva de outros, aos quais, em princípio, poderia ser atribuído o dever de pagar, e que, por suportarem, em princípio, o ônus financeiro do tributo, são geralmente denominados *contribuintes de fato*.²⁷

Assim, na substituição tributária “para frente”, o responsável é obrigado a realizar o recolhimento do tributo referente a um fato gerador futuro. No que diz respeito à substituição tributária “para trás”, ao substituto responsável é imputada a obrigação de recolher o tributo referente a todos os fatos geradores ocorridos até aquele momento, dentro da cadeia econômica em que este se encontra.

Vale ressaltar que, conforme ensina o Prof. Ricardo Lobo Torres:

[...] o substituto legal tributário tem não só a responsabilidade pela obrigação principal, como também pelas acessórias, incumbindo-lhe praticar todos os deveres instrumentais do Fisco. Assume com exclusividade a responsabilidade do contribuinte, que deixa de participar da relação tributária. Se o substituto não recolher o tributo, nenhuma responsabilidade terá o contribuinte substituído [...]²⁸

Por sua vez, a responsabilização por transferência surge de um fato posterior nascimento da obrigação tributária. Esta categoria da responsabilização pode ser subdividida em: responsabilidade por solidariedade, responsabilidade dos sucessores e responsabilidade de terceiro, divisão essa prevista nos artigos 129 a 135, do Código Tributário Nacional.

A responsabilização de terceiros será o foco do presente estudo, especialmente no que concerne à responsabilização dos sócios com poderes de gerência na sociedade empresarial, disposto no inciso III do artigo 135.

Para melhor entendimento dos efeitos aplicados à responsabilização, faz-se a classificação doutrinária do referido instrumento da seguinte forma: responsabilidade pessoal, responsabilidade subsidiária e responsabilidade solidária²⁹.

²⁷ *ibidem*, p. 141.

²⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 262 e 263 apud SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 702.

²⁹ PAULSEN, Leandro. *Op. cit.*, p. 107.

2.1.1 Responsabilidade pessoal

Conforme anteriormente explorado, há a previsão no CTN, artigo 128, de situações em que o sujeito passivo direto da obrigação (figura do contribuinte) será excluído da relação jurídica e um terceiro (figura do responsável), ligado ao fato gerador originário, assume a sujeição passiva da obrigação.

O CTN estabelece, artigo 131, os sujeitos que se subsumem às hipóteses de responsabilização pessoal, excluindo, assim, da relação jurídica o contribuinte. Confira-se:

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I – o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

II – o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III – o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

Seguindo essa linha o artigo 135 do CTN, os indivíduos ali determinados, passarão a ser os responsáveis pelos créditos tributários decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração a leis.³⁰

Segundo Eduardo Sabbag³¹, nas hipóteses previstas pelo referido artigo 135, geralmente, o contribuinte, sujeito passivo direto, é alvo de atos abusivos, ilegais ou não autorizados, cometidos por pessoas que o administram, motivo pelo qual a responsabilidade será atribuída pessoalmente ao representante.

Sobre o assunto, Leandro Paulsen firma o seguinte entendimento:

[...] responsabilidade pessoal, quando é exclusiva, sendo determinada pela referência expressa ao caráter pessoal ou revelada pelo desaparecimento do contribuinte originário, pela referência à sub-rogação ou pela referência à

³⁰ Art. 135, e incisos I, II e III do CTN: “São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I – as pessoas referidas no artigo anterior; II – os mandatários, prepostos e empregados; III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”.

³¹ SABBAG, Eduardo. Op. cit., p. 707.

responsabilidade integral do terceiro em contraposição à sua responsabilização ao lado do contribuinte³².

Portanto, verifica-se hipótese em que o responsável atua sozinho, retirando-se da relação o contribuinte originário, a qual será melhor explorada mais à frente.

2.1.2 Responsabilidade solidária

A responsabilização tributária solidária se dá quando, nas hipóteses expressamente previstas pelo Código Tributário Nacional, tanto o contribuinte, quanto o responsável são obrigados dentro da relação jurídica a adimplir a prestação devida.

Sobre o assunto, Eduardo Sabbag ensina que “*a solidariedade tributária se dá quando cada um dos devedores solidários responde in solidum (pelo todo) perante a obrigação tributária correspondente*”.³³ Portanto, quando não há apenas um sujeito na relação obrigacional tributária.

Os artigos 124³⁴ e 125³⁵ do CTN determinam a presente modalidade. Sendo importante destacar que o artigo 124, parágrafo único, estabelece que não haverá benefício de ordem para a escolha do sujeito passivo. Confira-se:

[...] Ocorre quando tanto o contribuinte quanto o responsável respondem, sem benefício de ordem (art. 124, parágrafo único,); ademais, quando há solidariedade, “o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais”, a “a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo” e “a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais”, tudo nos termos do art. 125, incisos I, II e III, do CTN. Só haverá solidariedade entre responsável e contribuinte quando a lei expressamente assim determine, conforme previsão do art. 124, I, do CTN³⁶.

³² PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 107.

³³ SABBAG, Eduardo. Op. cit., p. 716.

³⁴ Art. 124, incisos I e II do CTN: “São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei”.

³⁵ Art. 125, incisos I, II e III do CTN: “Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade: I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais; II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo; III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais”.

³⁶ PAULSEN, Leandro. Op. cit., loc. cit.

Cabe destacar que esta modalidade de responsabilização, solidária, é exclusiva à sujeição passiva tributária, sendo certo que não existe a possibilidade entre credores (entes federativos), isto porque poderia se configurar bitributação, a qual acontece quando há tributação por parte de entes federativos distintos do mesmo fato gerador.

2.1.3 Responsabilidade subsidiária

Já o artigo 134 do CTN, estabelece os casos em que não há possibilidade de impor ao contribuinte o pagamento do crédito tributário. Por exemplo, no momento em que o sujeito passivo direto, o contribuinte, não possui patrimônio suficiente para cumprir com a obrigação tributária, o crédito será transferido a um responsável ligado àquele fato gerador. Confira-se:

Art. 134 - Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Isto é, esta modalidade de responsabilização, a subsidiária, se dá no momento em que não há como exigir a obrigação tributária do contribuinte direto preliminarmente, e, diante do insucesso, o responsável – indiretamente vinculado àquele fato gerador – é envolvido na relação. A subsidiariedade será presumida nas situações em que não previsão legal no sentido contrário.³⁷.

Os artigos 133, inciso II³⁸ e 134 do CTN abarcam a responsabilização subsidiária, destacando-se que parte da doutrina acredita que se inclui neste rol a hipótese prevista

³⁷ Idem.

³⁸ Art. 133, inciso II do CTN: “A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato: [...] II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de 6 (seis) meses, a

pelo artigo 135 CTN, o qual trata da responsabilidade do sócio administrador age com “dolo e fraude”.

Hugo de Brito Machado³⁹ afirma que a responsabilidade subsidiária seria uma desqualificação da responsabilidade solidária, que existirá no caso de o contribuinte originário não prosseguir no exercício de sua obrigação.

Para ilustração do assunto ora debatido, cabe trazer à baila a decisão abaixo, proferida pelo STJ:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SÓCIO-GERENTE. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DA PRÁTICA DE ATO COM EXCESSO DE PODERES, CONTRÁRIO À LEI OU AO CONTRATO SOCIAL. INADIMPLEMENTO TRIBUTÁRIO. HIPÓTESE QUE NÃO CARACTERIZA “INFRAÇÃO DE LEI”, NOS TERMOS DO ART. 135 DO CTN. PRECEDENTES. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. PROVA. DEVOLUÇÃO DE “A.R.” NÃO CUMPRIDO. INSUFICIÊNCIA.PRECEDENTES DO STJ. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

I. Nos termos da jurisprudência, “a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp 1.101.728/SP, Min. Teori Albino Zavascki, na sessão do dia 11.3.2009, sob o regime do art.543-C do CPC, firmou entendimento de que a simples falta do pagamento de tributo não configura, por si só, circunstância que acarrete a responsabilidade subsidiária dos sócios.

(...) Somente as irregularidades constantes do art. 135 do CTN, quais sejam, prática de atos com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, são aptas a permitir o redirecionamento do processo executivo aos sócios” (STJ, AgRg no AREsp 504.349/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 13/06/2014).

II. Pacífica a jurisprudência deste STJ no sentido de que a dissolução irregular da sociedade, que deixa de funcionar, sem comunicação aos órgãos competentes, no endereço apontado em seus registros fiscais ou comerciais, dá azo ao redirecionamento da Execução Fiscal, em face de seus sócios-gerentes, nos termos da Súmula 435/STJ. Sem embargo, “há que se verificar a incidência desse entendimento diante de cada caso concreto, não sendo razoável se proceder ao redirecionamento da execução fiscal, baseando-se, tão somente, em simples devolução de AR-postal sem cumprimento, impondo-se, nesse particular, que se utilizem meios outros para verificação, localização e citação da sociedade empresária” (STJ, AgRg no AgRg no REsp 1.358.007/SP, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/12/2013). Em igual sentido: STJ, AgRg no REsp 1.368.377/PB, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 14/08/2013.

III. Agravo Regimental improvido.

contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão”.

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional, volume II*. São Paulo: Atlas, 2004, p. 569.

(STJ - AgRg no AREsp 529794 / SP, Relatora Ministra Assusete Magalhães (1151), Segunda Turma, Data do Julgamento: 06/08/2015, DJe 20/08/2015).⁴⁰

Afim do melhor entendimento, vale o esclarecimento de que o artigo 134, inciso VII, determina a responsabilidade dos sócios das pessoas jurídicas, não obstante o *caput* explicitar responsabilidade solidária, verifica-se uma responsabilidade subsidiária, eis que só haverá responsabilidade tributária dos sócios quando comprovado que a pessoa jurídica (contribuinte) não possui patrimônio suficiente para pagar a dívida, e o artigo 135, inciso III, no qual se verifica ser diretamente transferida para os sócios a responsabilidade tributária.

2.2 Responsabilidade de terceiros (artigos 134 e 135 do CTN)

Nas situações em que o sujeito ativo (Estado) fica impossibilitado de exigir a obrigação tributária do contribuinte originário, o CTN determina que o responsável responderá solidariamente juntamente àquele. Porém, conforme anteriormente desenvolvido, os efeitos desta modalidade de responsabilidade são subsidiários e não solidários como pretende o legislador tributário, eis que só haverá o redirecionamento da exigência caso reste comprovada a insuficiência de bens e impossibilidade de cumprimento da obrigação por parte do sujeito passivo direto.

Caso houvesse, de fato, uma solidariedade passiva, o credor da obrigação, o Fisco, poderia exigir o cumprimento tanto do responsável quanto do contribuinte, como ocorre com as hipóteses previstas pelos artigos 124 e 125 do CTN, cada um com obrigação à integralidade da dívida. Contudo, conclui-se que, nas hipóteses previstas nos incisos do próprio artigo 134 do CTN, em um primeiro momento, o contribuinte originário irá responder pelo crédito.

Sacha Calmon, acompanha o entendimento de que se dá uma subsidiariedade no lugar da solidariedade no artigo:

A regra aqui não é a da solidariedade plena *ab initio*. Os pais, os tutores [...] os sócios nas sociedades de pessoas, quando liquidadas, respondem, em princípio, subsidiariamente pelos tributos devidos pelos filhos, os tutelados

⁴⁰ Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 05 de mai d 2017.

[...] e as sociedades de pessoas, mas somente na hipótese de os contribuintes naturais, ou seja, os representantes, não serem capazes de responder pelos débitos tributários.⁴¹

Hugo de Brito Machado⁴² faz a ressalva que, no entanto, a exigência será sempre possível, desta forma, o que ocorre é a impossibilidade do “cumprimento” da obrigação, ainda que o artigo 134 se refira à impossibilidade de “exigência” do cumprimento.

O rol de terceiros indicados pelo artigo 134 do CTN são: os incapazes – filhos, tutelados, curatelados; são mandatários – administradores de bens de terceiros, inventariantes, síndicos, comissários –; ou órgãos de representação ou funções públicas – sócios de sociedades de pessoas, tabeliães, escrivães, serventuários.

De fato, verifica-se que as figuras elencadas no supracitado dispositivo responderão de maneira subsidiária às obrigações suportadas pelo contribuinte, caso estes sejam omissos ou agirem inadequadamente, bem como nos casos de impossibilidade de cumprimento.

Verifica-se, portanto, a responsabilidade subsidiária somente será quando o contribuinte ficar impossibilitado de cumprir a obrigação tributária, cumprindo-se os requisitos de impossibilidade do cumprimento, e o terceiro responsabilizado tem que ter ligação com o fato gerador da relação obrigacional que assumirá.

Eduardo Sabbag firma:

Esta responsabilidade não se prende à transmissão patrimonial, como se pôde notar na responsabilidade dos sucessores, mas no dever de zelo, legal ou contratual, que certas pessoas devem ter com relação ao patrimônio de outrem, geralmente pessoas naturais incapazes (menor, tutelado, curatelado) ou entes despidos de personalidade jurídica (espólio e massa falida)⁴³.

O artigo 134, no parágrafo único, determina aos terceiros a aplicação de penalidades de caráter moratório, que sancionam o inadimplemento, ou pagamento

⁴¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 626. apud BAFTI, Adem. *O devido processo legal e a responsabilização tributária dos administradores*. Dissertação (Mestrado em Função Social do Direito). Faculdade Autônoma de Direito – FADISP. São Paulo, 2007.

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional, volume II*. São Paulo: Atlas, 2004, p. 571.

extemporâneo do tributo, sendo certo que aos responsáveis não é aplicável nenhuma outra penalidade, mas tão somente a responsabilidade de adimplir a obrigação principal ou eventual inscrição do débito em dívida ativa. Sendo assim, conclui-se que as pessoas elencadas não devem intervir com zelo, e não praticar omissões, uma vez que a inobservância é punível⁴⁴. Confira-se:

Art. 134 - Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: [...]

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Quanto ao artigo 135 do Código Tributário Nacional, de cunho claramente sancionatório, a legislação tributária estipulou a transferência da responsabilidade do sujeito passivo da obrigação tributária aos agentes elencados nos incisos, casos em que estes agem com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto. Confira-se:

Art. 135 - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Nesse sentido, o agente deverá ter agido de forma contrária aos interesses do contribuinte originário, sendo estendida a responsabilidade a duas outras categorias, quais sejam, os mandatários, prepostos e empregados, bem como os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, estes últimos, dispostos no inciso III, serão melhor explorados no próximo capítulo.

Cabe ressaltar há necessidade da comprovação do dolo para que as condutas identificadas aqui sejam sancionadas.

Sacha Calmon assim leciona:

⁴³ SABBAG, Eduardo. Op. cit., p. 737.

O que não se pode admitir é que grandes empresas, até mesmo multinacionais, por pura matroca obriguem seus diretores contratados, com poucos bens ou sem eles, a ficarem responsáveis por atos deliberadamente praticados em proveito das empresas, com excesso de poder ou infração da lei ou contrato. A exclusão das empresas daria lugar a enormes injustiças e à indução de "planejamentos tributários" marotos. Além disso, tornaria as funções gerenciais um tipo de atividade de alto risco. Fraude, conluio, sonegação para elidir o cumprimento de obrigação igualmente a propósito a responsabilidade prevista no art. 135, mas somente na hipótese de a pessoa jurídica provar a sua inocência.⁴⁵

Em harmonia, a doutrina⁴⁶ afirma que a atribuição de responsabilidade de que trata o artigo 135 requer que as figuras elencadas tenham agido diretamente ou sido condescendente à prática do ato abusivo e ilegal, quando possuem poderes suficientes para evitar sua ocorrência.

Mizabel Derzi explica:

O ilícito é assim prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação (mas exterior à norma tributária) e não posterior, como seria o caso do não pagamento do tributo. A lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte. Daí se explica que, no polo passivo, se mantenha apenas a figura do responsável, não mais a do contribuinte, que viu, em seu nome, surgir dívida não autorizada, quer pela lei, quer pelo contrato social ou estatuto.⁴⁷

Contudo, para que os terceiros aqui elencados sejam responsabilizados, o Fisco deverá produzir provas suficientes das ações dolosas cometidas com infração à lei, dando causa ao inadimplemento da obrigação.

⁴⁴ BRAGA JUNIOR, Sérgio Alexandre de Moraes. *Responsabilidade tributária*. Revista direito e liberdade – ESMARN. V. 1. 2005, p. 460.

⁴⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 748.

⁴⁶ SABBAG, Eduardo. Op. cit., p. 747.

⁴⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, atualizado por Mizabel Derzi. 11a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 756. apud BAFTI, Adem. *O devido processo legal e a responsabilização tributária dos administradores*. Dissertação (Mestrado em Função Social do Direito). Faculdade Autônoma de Direito – FADISP. São Paulo, 2007.

3. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS-GERENTES DA PESSOA JURÍDICA

3.1 O artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional

Conforme anteriormente desenvolvido, os sujeitos que irão compor a sujeição passiva da relação obrigacional tributária, em razão do disposto no artigo 135, inciso III, são os administradores, dirigentes, diretores, gerentes, ou representante com poderes de gerência e decisões de pessoas jurídicas de direito privado.

Cabe ressaltar que, a fim de que o valor seja devidamente pago, o patrimônio pessoal do responsável pela administração do contribuinte direto será invadido, uma vez que o crédito tributário surge de ações ilegais e/ou com excesso de poderes por parte do sócio administrador, de forma dolosa.

Assim sendo, para aplicação de sanção, e redirecionamento da exigência da obrigação ao patrimônio pessoal das figuras em discussão, em caráter de exclusividade – portanto, não se trata de responsabilidade solidária tampouco de responsabilidade subsidiária –, faz-se necessária, através de atribuições que lhe são dadas por contrato ou por lei, a prática de atos que detenham abuso de poder, interesses contrários ao do contribuinte, os quais culminam na falta do recolhimento do tributo devido.

Leandro Paulsen menciona:

A responsabilidade de que cuida o art. 135, III, do CTN pressupõe uma situação grave de descumprimento da lei, do contrato social ou dos estatutos em ato que sequer se poderia tomar como constituindo ato regular da sociedade e do qual decorra a obrigação tributária objeto da responsabilidade, daí por que é pessoal do sócio-gerente⁴⁸.

O Código Civil, em seu artigo 1.060, estabelece que o administrador deverá ser , devidamente designado no contrato social, e desempenhará os atos necessários ao desenvolvimento da empresa, para que esta realize seu objetivo final, função esta, no

⁴⁸ PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 108.

que diz respeito à sociedade limitada, podendo ser desenvolvida por uma ou mais pessoas.

Rubens Requião traz a importante observação de que o desempenho da atividade pelo sócio com poderes de gerência da pessoa jurídica poderá ser limitada pelo contrato social desta, ou, até mesmo, pela própria atividade da empresa. Veja-se:

O sócio-gerente ou administrador da sociedade é a figura central da empresa, que se encontra na posição de chefe, no ápice da pirâmide hierárquica. Todos os demais colaboradores estão a ele sujeitos, devendo-lhe obediência e subordinação. [...] é a pessoa que pratica, com habitualidade, os atos privativos de gerência ou administração de negócio da empresa [...].⁴⁹

Verifica-se, portanto, que a figura a ser responsabilizada, passando a integrar a relação jurídico-tributária não se trata de qualquer sócio que componha o quadro societário da sociedade, tendo, obrigatoriamente, que possuir poderes de gestão. Isto porque, virá a ser o responsável por agir e tomar decisões de acordo com os interesses da pessoa jurídica.

Ainda que ingressem outros sócios na sociedade, estes somente participarão da administração caso seja definido no contrato, através de alteração contratual.

Nesse diapasão, Maria Helena Diniz ensina que a figura do “diretor” se refere àquele que é sócio-gerente; administrador de um estabelecimento mercantil ou empresarial, que o representa em juízo ou fora dele, praticando atos jurídicos que lhe são próprios.⁵⁰

Para fins do artigo 135, inciso III, verifica-se que diretor, gerente, ou representante da empresa, significam a mesma coisa, e objetivam abarcar expressões de modo a evitar limitações que pudessem, eventualmente, ocorrer.

Ressalte-se que, ainda que o terceiro exerça poderes de gestão e gerência da pessoa jurídica, não é o que basta para a sanção imputada no referido artigo, é também

⁴⁹ REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito comercial, 1º volume*. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 462.

⁵⁰ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998, v.2, p.185. apud MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. p. 574.

imprescindível que o ato tenha sido praticado contrariamente à lei ou contrato, ou com excesso de poder.

Leandro Paulsen novamente ensina:

Faz-se necessário, pois, que o sócio tenha exercido a direção ou a gerência da sociedade, com poder de gestão. Efetivamente, a responsabilização exige que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente, ou tolerado, a prática do ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência. [...] A mera condição de sócio é insuficiente, pois a condução da sociedade é que é relevante.⁵¹

Sobre o assunto, a Ministra Ellen Gracie entende, conforme voto proferido nos autos do Recurso Especial 562.276, da seguinte forma:

O pressuposto de fato ou hipótese de incidência da norma de responsabilidade, no art. 135, III, do CTN, é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou a infração à lei, contrato social ou estatutos e que tenham implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias. A contrario sensu, extrai-se o dever formal implícito cujo descumprimento implica a responsabilidade, qual seja o dever de, na direção, gerência ou representação das pessoas jurídicas de direito privado, agir com zelo, cumprindo a lei e atuando sem extrapolação dos poderes legais e contratuais de gestão, de modo a não cometer ilícitos que acarretem o inadimplemento de obrigações tributárias⁵²

Ainda, Ministro Humberto Martins:

Dessa forma, a desconsideração da personalidade jurídica, com a consequente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa, é medida de caráter excepcional, sendo apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no art. 135 do CTN ou nos casos de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração à lei.

Nesse sentido, cabe destacar o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, a qual é pacífica no sentido de há limites a serem observados no momento em que se impõe através da norma tributária a responsabilidade pessoal dos sócios com poderes de gerência da sociedade empresarial. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. NÃO OCORRÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO

⁵¹ PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 109.

⁵² Excerto do voto da Ministra Ellen Gracie no RE 562.276/PR, em 2010, julgado pelo STF, seguido de excerto do voto do Ministro Humberto Martins no AgRg no REsp Nº 1.515.421. Disponíveis, respectivamente, em www.stf.jus.br e www.stj.jus.br.

IRREGULAR DA EMPRESA. OCORRÊNCIA. SÓCIO-GERENTE. REDIRECIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE IN CASU.

1. Os Embargos de Declaração têm por escopo sanar decisão judicial eivada de obscuridade, contradição, omissão ou erro material (art. 1.022-CPC/2015).

2. Hipótese em que não há no julgado nenhuma situação que dê amparo ao recurso integrativo.

3. O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa, ficando a cargo do Fisco demonstrar a ocorrência de alguns dos requisitos do art. 135 do CTN, se a execução fiscal foi ajuizada somente contra a pessoa jurídica. (STJ, I a Seção, REsp 1182462, rei. Min. Eliana Calmon, DJ 14/12/10) 2. O entendimento conjugado nas duas Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que o pedido de redirecionamento da execução fiscal pressupõe a permanência do sócio na administração da empresa no momento da dissolução e que ele tenha sido o detentor da gerência na oportunidade do vencimento do tributo, (v. STJ: I a T., AgRg no REsp 1474570/SP, rei. Min. Sérgio Kukina, DJ 17/12/14; e 2 a T., AgRg no REsp 1468257/SP, rei. Min. Og Fernandes, DJ 18/12/14) 3. Na hipótese, como bem destacado pelo juízo a quo, não foi comprovado que as sócias, às quais se pretende redirecionar a execução, tenham sido detentoras da gerência na oportunidade do vencimento do tributo, mostrando-se incabível o redirecionamento do feito executivo em seu desfavor. 4. Recurso Especial não provido. (STJ- Recurso Especial nº 1.658.548, Relator Ministro Herman Benjamin, Data do Julgamento: 27/04/2017, DJe 08/05/2017)⁵³

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal coaduna com a do supracitado Tribunal, o qual determinou a inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei nº 8.620/93 – concedia à antiga Procuradoria do INSS a prerrogativa de incluir no polo passivo da execução fiscal os sócios gerentes da pessoa jurídica sem a necessidade de comprovação das condutas previstas no artigo 135 *caput*, do CTN. Confira-se:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as

⁵³ Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 06 de jun de 2017.

regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (*dritter Persone*, *terzo* ou *tercero*) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração *ex lege* e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC. (RE 562276/PR. Relator: Min. Ellen Gracie. Julgamento 03/11/2010. DJE 10/02/2011)⁵⁴

⁵⁴ Disponível em www.stf.jus.br. Acesso em 22 de mai 2017.

Sendo assim, o artigo 13 da Lei nº 8.620/03 foi devidamente revogado através da redação da Lei nº 11.941/09, nos termos do seu artigo 79, inciso VII, eis que denotava evidente violação à reserva de lei complementar, com notória ofensa ao artigo 146, inciso III da atual Constituição Federal⁵⁵, uma vez que o dispositivo dispunha da seguinte redação:

Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.

Parágrafo Único: Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa.

Assim é possível verificar que o dispositivo legal em referência, equivocadamente, pretendeu instituir a responsabilização solidária de acionistas controladores, administradores, gerentes e diretores de pessoas jurídicas, bem como dos titulares da firma individual e dos sócios das sociedades limitadas. No entanto, restou comprovada a manifesta inconstitucionalidade do referido dispositivo, uma vez que a matéria envolvendo responsabilidade tributária é regulamentada pelo CTN.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça possui generosa jurisprudência com entendimento de que para ser haver a responsabilização do sócio nos termos do CTN, é obrigatório que este possuía poderes de gerência, e os exerça à época da suposta infração legal ou ação com excesso de poderes.

Veja-se:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. NÃO OCORRÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. OCORRÊNCIA. SÓCIO-GERENTE. REDIRECIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE IN CASU.

1. Os Embargos de Declaração têm por escopo sanar decisão judicial eivada de obscuridade, contradição, omissão ou erro material (art. 1.022-CPC/2015).

2. Hipótese em que não há no julgado nenhuma situação que dê amparo ao recurso integrativo.

3. O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa, ficando a cargo do Fisco

⁵⁵ Art. 146 da CF/88: “Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária [...]”.

demonstrar a ocorrência de alguns dos requisitos do art. 135 do CTN, se a execução fiscal foi ajuizada somente contra a pessoa jurídica. (STJ, 1ª Seção, REsp 1182462, rei. Min. Eliana Calmon, DJ 14/12/10) 2. O entendimento conjugado nas duas Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que o pedido de redirecionamento da execução fiscal pressupõe a permanência do sócio na administração da empresa no momento da dissolução e que ele tenha sido o detentor da gerência na oportunidade do vencimento do tributo, (v. STJ: 1ª T., AgRg no REsp 1474570/SP, rei. Min. Sérgio Kukina, DJ 17/12/14; e 2ª T., AgRg no REsp 1468257/SP, rei. Min. Og Fernandes, DJ 18/12/14)

3. Na hipótese, como bem destacado pelo juízo a quo, não foi comprovado que as sócias, às quais se pretende redirecionar a execução, tenham sido detentoras da gerência na oportunidade do vencimento do tributo, mostrando-se incabível o redirecionamento do feito executivo em seu desfavor.

4. Recurso Especial não provido.

(STJ – Recurso Especial 1658548/PE, Relator Ministro Herman Benjamin. Data de Julgamento 27/04/2017, DJe 08/05/2017)⁵⁶

E mais:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO-GERENTE. PRAZO PRESCRICIONAL DE 5 ANOS QUE SE CONTA DESDE A CITAÇÃO DA SOCIEDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO QUE REFUTOU A RESPONSABILIDADE DO JUDICIÁRIO PELA DEMORA DA CITAÇÃO. NÃO CONFIRMAÇÃO DE QUE A PESSOA INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 106 DO STJ. FÍSICA GERENCIAVA A PESSOA JURÍDICA AO TEMPO DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR, REQUISITO NECESSÁRIO PARA A SUA RESPONSABILIZAÇÃO PELAS DÍVIDAS DA PESSOA JURÍDICA. AGRAVO REGIMENTAL DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO.

1. A pretensão de redirecionar a execução contra os sócios da pessoa jurídica, devedora original, já havia sido fulminada pela prescrição, pois veio a ser exercida depois de transcorridos cinco anos desde a citação da sociedade, última interrupção da contagem do prazo prescricional.

2. De fato, é orientação do STJ que a citação dos sócios, corresponsáveis eventuais, só interrompe a prescrição em relação ao pedido de redirecionamento da execução fiscal se ocorrer em até cinco anos a partir da citação da pessoa jurídica.

3. Isso porque, em prestígio à segurança jurídica, não se admite que as dívidas fiscais sejam exigidas a qualquer momento, sem respeitar o efeito estabilizador de expectativas que decorre da fluência do tempo (prescrição); afinal, o acolhimento da tese fazendária poderia conduzir, na prática, a uma inaceitável espécie de imprescritibilidade da dívida tributária.

4. Se a instância de origem registra que não houve demora na citação por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, está erodida a tese de incidência da Súmula 106 do STJ, na medida em que, consoante orientação firmada na Súmula 7 do STJ, a aparente divergência a respeito de questão factual da causa não poderia ser dirimida no âmbito do Apelo Nobre.

5. Para que se legitime o redirecionamento da execução fiscal, na hipótese de dissolução irregular da sociedade, é imprescindível que a pessoa física contra quem se pretende redirecionar o feito preencha os requisitos do art. 135 do CTN e, cumulativamente, tenha estado presente nos quadros da

⁵⁶ Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 06 de jun de 2017.

sociedade tanto ao tempo do vencimento do débito inadimplido quanto ao tempo do encerramento irritual das atividades.

6. A pendência do julgamento de Recurso Especial submetido à sistemática do art. 543-C do CPC/1973 não inviabiliza o julgamento da matéria já alçada a esta Corte.

7. Agravo Regimental da FAZENDA NACIONAL a que se nega provimento) ⁵⁷

EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. SÚMULA 435/STJ. EX-SÓCIO. AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE. AVISO DE RECEBIMENTO. DEVOLVIDO.

1. O STJ permite o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente, desde que ele tenha agido com excesso de poderes, infração à lei ou estatuto, contrato social, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa (art. 135 do CTN). Aplicação ao caso da Súmula 435 do STJ.

2. Contudo, o caso sub judice é diferente, pois o recorrente ingressou na sociedade executada em 3.12.2012, conforme consta da certidão expedida pela Junta Comercial do Estado de Santa Catarina. Tendo se retirado da empresa em 11.3.2013. Entretanto, o aviso de recebimento remetido ao endereço do estabelecimento empresarial foi devolvido pelo correio em abril de 2014, com a observação de "desconhecido", quando o ex-sócio não mais fazia parte do quadro societário da empresa, portanto não pode ser responsabilizado pela eventual dissolução irregular da sociedade.

3. Nos termos da jurisprudência desta Corte Superior, "a mera devolução de aviso de recebimento sem cumprimento não basta à caracterização de dissolução irregular".

4. Recurso Especial provido.

(Recurso Especial 1654269 - Ministro Herman Benjamin, Data do Julgamento 28/03/2017, DJe 18/04/2017)⁵⁸

Portanto, a pessoa que não mais fizer parte do quadro societário ou o sócio que não mais possuir poderes de gerência, à época das ações cometidas com excesso de poderes ou infração à lei, não pode responder pessoalmente pelos débitos da sociedade.

3.1.1 Excesso de poderes ou infração à lei ou contrato social (artigo 135, *caput*)

No presente capítulo se pretende desenvolver as situações elencadas pelo *caput* do artigo em epígrafe, a fim de delimitar a atuação da Fazenda Pública quando busca satisfação do crédito tributário através do patrimônio pessoal dos representantes ali dispostos.

Tem-se por excesso de poder todo ato praticado além dos limites dos poderes previstos pela lei e pelo contrato social da empresa. Refere-se então àqueles créditos tributários decorrentes de atos abusivos, que extrapolem a função do gerente na prática

⁵⁷ Idem.

de atividades diversas aos interesses da sociedade empresarial, como, por exemplo, a realização de uma atividade empresarial diferente daquela disposta no contrato social da empresa, e desviando a finalidade da mesma.

Hugo de Brito Machado⁵⁹ afirma que devemos entender como atos com excesso de poder aqueles abusivos e ilegais, capazes de gerar a responsabilidade pessoal do dirigente, tais como desvio de recursos da pessoa jurídica. O autor do ato, portanto, será pessoalmente responsável pelo abuso de poder.

Da mesma forma acontece nos atos com infração à lei, estes com uma discussão doutrinária bem mais acentuada e abrangente, uma vez que tem-se sustentado a hipótese de que o mero inadimplemento do débito configura infração à lei, sob o argumento de que o Código Tributário Nacional determina que, realizado o fato gerador, cria-se a relação jurídica e a obrigação tributária de adimplir o crédito.

O Superior Tribunal de Justiça supera esse entendimento, principalmente, através da elaboração da Súmula Vinculante nº 430, a qual dispõe que “*O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente*”.

Nesse sentido, o STJ pacificou o entendimento acerca da obrigatoriedade da comprovação de que foram praticados atos com excesso de poderes ou infração a lei por parte do sócio administrador para dar ensejo à aplicação da responsabilidade este. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. IPI. REDIRECIONAMENTO. ART. 135, III, DO CTN. ATO COM EXCESSO DE PODERES, INFRAÇÃO À LEI OU CONTRA O ESTATUTO, OU NO CASO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. RESPONSABILIDADE PATRIMONIAL DO SÓCIO-GERENTE. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA INDEPENDENTE DA NATUREZA DO DÉBITO. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ.

1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, sob o rito dos recursos repetitivos, consolidou entendimento segundo o qual o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa, independentemente da natureza do débito, é cabível apenas quando

⁵⁸ Idem.

⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional, volume II*. p. 587.

demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa, não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias.

2. Independentemente da natureza do débito (IPI ou Imposto de Renda Retido a Fonte), o redirecionamento da execução fiscal para o sócio só é possível quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa.

3. Hipótese em que o Tribunal a quo se manifestou no sentido de que não há provas da existência de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto. Entendimento diverso demandaria a análise das provas dos autos, impossível nesta Corte ante o óbice da Súmula 7/STJ.

Agravo regimental improvido. (STJ, Relator Ministro Humberto Martins, Data de Julgamento 15/12/2015, DJe 02/02/2016)⁶⁰

Trata-se de caso em que o fato gerador tenha sido realizado através de ato contrário à lei societária ou ao contrato social, momento em que o representante da sociedade deixou de adimplir a dívida.

Nesse sentido, o que pode constituir infração, o que pode levar o diretor, gerente ou administrador, a tornarem-se responsáveis, é a causa do não pagamento, mas jamais este próprio efeito, tomado isoladamente.

A infração à lei, portanto, consiste na contrariedade à norma e disposição legal, cabendo aqui fazer simples diferenciação entre os atos ilícitos praticados pelo representante ou pela própria pessoa jurídica, uma vez que, nos casos de dolo desta, não há que se falar em responsabilização de terceiros.

A doutrina e a jurisprudência dos tribunais pátrios são inconteste no sentido de que a comprovação está intrinsecamente vinculada à possibilidade de responsabilização e redirecionamento da ação executiva do artigo 135 do CTN: práticas de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, não podendo o sócio-gerente ser responsabilizado pelas dívidas fiscais da sociedade empresarial.

Seguindo essa linha de raciocínio, Leandro Paulsen leciona que:

[...] O mero inadimplemento de obrigação tributária não é suficiente para configurar a responsabilidade do artigo 135 do CTN. Nesse sentido é que se consolidou o entendimento tanto da 1ª como da 2ª Turmas do STJ [...] ⁶¹

⁶⁰ Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 06 jun de 2017.

Neste sentido, verifica-se indispensável a comprovação de que tenha ocorrido excesso de poder ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa, não havendo portanto, que se falar em presunção de ilicitude de conduta do sócio ou gestor da empresa, para que o mesmo responda por débitos contraídos pela empresa⁶².

Nesse sentido, Nanci Andrichi afirma:

Para a aplicação da teoria maior da desconsideração da personalidade jurídica exige-se a comprovação de que a sociedade era utilizada de forma dolosa pelos sócios como mero instrumento para dissimular a prática de lesões aos direitos de credores ou terceiros – seja pelo desrespeito intencional à lei ou ao contrato social, seja pela inexistência fática de separação patrimonial –, o que deve ser demonstrado mediante prova concreta e verificado por meio de decisão fundamentada
(STJ - Recurso Especial 1.526.287/SP, Relatora Ministra Nanci Andrichi, Data do Julgamento: 16/05/2017)

No mesmo sentido é o entendimento do STJ de que a simples quebra da empresa executada não autoriza a inclusão automática dos sócios, devendo estar comprovada a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, conforme demonstra o seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. INADIMPLENTO DA OBRIGAÇÃO DE PAGAR TRIBUTOS. IMPOSSIBILIDADE. FALÊNCIA.

1. O mero inadimplemento da obrigação de pagar tributos não constitui infração legal capaz de ensejar a responsabilidade prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional. Ademais, a quebra da empresa executada não autoriza a inclusão automática dos sócios, devendo estar comprovada a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei. Precedentes.

2. Agravo regimental não provido.

(STJ - AgRg no REsp 1273450 – Relator Ministro Castro Meira – Data do Julgamento: 02/02/2012, DJe 17/02/2012)⁶³

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO-GERENTE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. FALÊNCIA. EXIGUIDADE DE BENS. REDIRECIONAMENTO.

1. No STJ o entendimento é de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não enseja a responsabilidade solidária do sócio-gerente, nos termos do art. 135, III, do CTN.

2. A falência não configura modo irregular de dissolução da sociedade, pois, além de estar prevista legalmente, consiste numa faculdade estabelecida em favor do comerciante impossibilitado de honrar compromissos assumidos.

3. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Com a quebra, a

⁶¹ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e Jurisprudência*. p. 1044.

⁶² Recurso especial n.º 1101728/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção do STJ, DJe 23/03/2009.

⁶³ Disponível no site stj.jus.br em 14 de jun de 2017.

massa falida responde pelas obrigações a cargo da pessoa jurídica até o encerramento da falência, só estando autorizado o redirecionamento da Execução Fiscal caso fique demonstrada a prática pelo sócio de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou de infração a lei, contrato social ou estatutos.

4. Agravo Regimental não provido.

(STJ - AgRg no AREsp 128924 – Relator Ministro Herman Benjamin, Data do julgamento: 28/08/2012, DJE 08/09/2012)

3.1.1.1 Dissolução irregular da sociedade empresarial

O encerramento irregular da sociedade empresarial é a principal causa de responsabilização dos sócios administradores da pessoa jurídica, isto porque, por representar clara afronta às legislações cíveis, empresariais e tributários no momento em que a dissolução é realizada sem observância do devido cumprimento das regras gerais, portanto, trata-se de ato ilícito praticado pelos sócios detentores de poder de gerência, por não obedecer aos trâmites previstos em lei.

O Código Civil estabelece a dissolução da sociedade empresária através dos artigos 1.033 a 1.038, os quais dispõem dos deveres do sócio administrador no momento do regular encerramento das atividades empresariais.

Assim, quando realizada de maneira regular, a dissolução resulta a extinção da pessoa jurídica de forma legal, estabelecida pelo Estado.

Sobre o assunto, Fran Martins afirma que:

Na realidade, a extinção das sociedades empresárias compreende períodos distintos: um período em que se paralisam todas as atividades externas da sociedade, a que se dá comumente o nome de dissolução; um período em que a sociedade realiza o seu ativo e liquida o passivo, ou seja, transforma todo o seu patrimônio em dinheiro e satisfaz os compromissos assumidos, a que se dá o nome de liquidação; e um período final, que em verdade não influi na extinção da sociedade, em que se faz a distribuição entre os sócios, convencional ou proporcionalmente, se não houve acordo no contrato social, dos lucros obtidos pela sociedade, tendo este o nome de partilha.⁶⁴

A sociedade então poderá encerrar suas atividades após a fase da liquidação, com o pagamento dos compromissos sociais assumidos.

⁶⁴ MARTINS, Fran. *Curso de direito comercial*. 31ª ed. Forense: Rio de Janeiro. 2008, p. 190.

As atividades empresárias muitas vezes encontram óbices, seja por como foi desenvolvida a administração, seja pelo objeto social, ou por fatores externos, alheios à vontade da pessoa jurídica. Estes obstáculos podem ser tornar fatais para a manutenção da atividade, eis que envolvem riscos, também envolve investimentos e quando estes não retornam para a sociedade e para os sócios, muitas vezes a solução encontrada é encerrar a sociedade.

Assim, sendo o término das atividades empresariais resultado muito comum, o Estado exige, para tanto, uma série de exigências para o encerramento seja corretamente realizado, com a devida baixa cadastral da sociedade perante os órgãos fiscalizadores e juntas comerciais. Na ausência de formalidade dos procedimentos previstos em lei específica, presume-se, então, a irregularmente a empresa.

Isso se deve à grande dificuldade que possuem as empresas em manter suas pendências tributárias com o Estado regulares, bem como em lidar com os mais diversos contratempos que envolvem o risco financeiro da atividade empresária, que representam obstáculos ao livre exercício de seu objeto social.

Importante destacar que a baixa da inscrição estadual depende da regularização de todos os débitos que a sociedade possui com o Fisco.

Referida prática resulta, portanto, na frustração do exercício do direito de terceiros que possuem negócios e relações jurídicas com a pessoa jurídica irregularmente dissolvida, inclusive o Fisco.

Resta pacificado nos tribunais pátrios o entendimento de que se presume dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio sem comunicação aos órgãos competentes.

Desta forma, verificada referida situação, entende a jurisprudência estar legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio administrador.

O que ocorre, no entanto, que a não localização da sociedade no endereço que consta nos cadastros públicos é considerada pela maioria da jurisprudência como

presunção de encerramento irregular, suficiente para ensejar a responsabilização dos sócios, e assim, o redirecionamento nos autos de eventual execução fiscal em trâmite perante o Poder Judiciário.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica⁶⁵ e farta no sentido de que a simples não localização da sociedade no local indicado às autoridades competentes implica dissolução irregular da sociedade. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. REDIRECIONAMENTO DOS SÓCIOS. INEXISTÊNCIA DE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. FALTA DE INÉRCIA DO FISCO.

1. A responsabilização do sócio pela dissolução irregular da empresa causa redirecionamento da Execução Fiscal, conforme admitido pacificamente pela jurisprudência deste Tribunal Superior, nos termos da Súmula 435/STJ: "Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente". 2. Por outro lado, o STJ, o julgamento do REsp 1.222.444/RS, julgado no rito do art. 543-C do CPC, pacificou a orientação de que "A configuração da prescrição intercorrente não se faz apenas com a aferição do decurso do lapso quinquenal após a data da citação. Antes, também deve ficar caracterizada a inércia da Fazenda exequente".

3. É possível estabelecer um critério objetivo para analisar a suposta ocorrência da prescrição para redirecionar a Execução Fiscal, qual seja a análise, em concreto ou de acordo com as circunstâncias dos autos, da inexistência da prescrição em relação ao devedor principal e, sucessivamente, da identificação do momento a partir do qual se verificou inércia na movimentação dos autos, desde que atribuível exclusivamente à Fazenda Pública.

4. Constatada a ocorrência de ato que implique a corresponsabilidade do sócio-gerente -, como é o exemplo da dissolução irregular ocorrida posteriormente à citação da pessoa jurídica - mostra-se juridicamente inadmissível fazer retroagir a fluência do prazo prescricional para um período em que, reitero, não havia pretensão a ser exercida contra o sócio-gerente.

Recurso Especial não provido.

(STJ – Recurso Especial 1655054, Relator Ministro Herman Benjamin, Data de Julgamento 06/04/2017, DJe 27/04/2017)⁶⁶

E ainda:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. POSSIBILIDADE. 1. O julgado hostilizado está de acordo com a jurisprudência da Primeira Seção que, ao julgar os EREsp 716.412/PR (Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 22.9.2008), assentou o entendimento de que a dissolução irregular da empresa ocorre exatamente nas hipóteses em que o gerente deixa de cumprir as formalidades legais exigidas para o caso de extinção do empreendimento, em especial aquelas atinentes ao registro empresarial. Decidiu-se que, nos

⁶⁵ Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 14 de mai 2017.

⁶⁶ Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 20 de mai 2017.

termos da lei, os gestores das empresas devem manter atualizados os cadastros empresariais, incluindo os atos relativos à mudança de endereço dos estabelecimentos e, especialmente, os referentes à dissolução da sociedade. O descumprimento desses encargos por parte dos sócios gerentes corresponde, irremediavelmente, a infração de lei e enseja, portanto, a responsabilidade tributária nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional. 2. Agravo regimental não provido.

(STJ - AgRg no AREsp: 312200, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, Data de Julgamento 13/08/2013, DJe 20/08/2013)⁶⁷

Quanto à dissolução irregular, entende o STJ ser viável o redirecionamento da execução fiscal em face do sócio, sendo que se presume dissolvida irregularmente a empresa, conforme precedentes abaixo:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE SOCIEDADE. REDIRECIONAMENTO A SÓCIO. SÚMULA 435 DO STJ. ANÁLISE DO CONTEXTO FÁTICO. SÚMULA 7 DO STJ. 1. O Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que a dissolução irregular da pessoa jurídica é causa suficiente para o redirecionamento da execução fiscal, na forma do art. 135 do CTN.

Consoante a Súmula 435 do STJ, a dissolução irregular é presumida quando, sem comunicar aos órgãos competentes, a empresa deixa de funcionar no seu domicílio fiscal.

2. O Tribunal de origem concluiu ter havido dissolução irregular da empresa executada, após constatar o encerramento de suas atividades e a transferência pelo agravante - que se encontrava imitado na posse da sociedade empresária - da instalação, dos bens e dos equipamentos necessários ao objeto empresarial a terceiros, sem que houvesse quitação dos tributos devidos.

3. A questão foi decidida com base no suporte fático-probatório dos autos. A conclusão em maneira diversa é inviável no âmbito do recurso especial, ante o óbice da Súmula 7 do STJ.

4. Agravo regimental desprovido.

.(STJ - AgRg no REsp: 5620859, Relator Ministro Gurgel de Faria, Data de Julgamento 23/06/2016, DJe 17/08/2016)⁶⁸

EXECUÇÃO FISCAL. FGTS. REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. PRAZO PRESCRICIONAL. ARE 709.212/DF. RESSALVA. PROCESSOS EM TRAMITAÇÃO. NULIDADE DA CDA NÃO CONFIGURADA. SÚMULA 7 DO STJ.

1. Esta Corte permite o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente, desde que ele tenha agido com excesso de poderes, infração à lei ou estatuto, contrato social, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa (art. 135 do CTN). Aplicação ao caso da Súmula 435 do STJ.

2. A Primeira Seção do STJ, ao julgar o REsp 1.353.826/SP, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, submetido ao regime do art. 543-C do CPC, decidiu que também é possível a responsabilização do sócio e o redirecionamento para ele da Execução Fiscal de dívida ativa não tributária nos casos de dissolução irregular da empresa.

3. O enunciado da Súmula 435/STJ não deixa dúvida quanto ao entendimento de que "se presume dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes,

⁶⁷ Idem.

⁶⁸ Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 04 de jun 2017.

legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente". Portanto, cabe ao devedor provar que a dissolução da empresa ocorreu de maneira regular.

4. Não há como aferir eventual concordância da CDA com os requisitos legais exigidos sem que se analise o conjunto probatório dos presentes autos. A pretensão de simples reexame de provas, além de escapar da função constitucional do STJ, encontra óbice na sua Súmula 7, cuja incidência é indubitosa no caso.

5. Seguindo recente entendimento firmado pelo STF, no julgamento com repercussão geral do ARE nº 709212/DF, Rel. Ministro Gilmar Mendes, a prescrição da Ação para cobrança do FGTS é de cinco anos. Contudo, houve modulação dos efeitos da decisão proferida no ARE nº 709212/DF, para que nas ações em curso seja aplicado o que acontecer primeiro, o prazo prescricional de trinta anos, contados do termo inicial, ou de cinco anos, a partir da referida decisão. Portanto, a prescrição intercorrente para execução do FGTS, na hipótese sub judice, finda-se em trinta anos.

6. Recurso Especial não provido

(STJ - REsp: 1594948, Relator: Ministro Herman Benjamin, Data de Julgamento 02/06/2016, DJe 09/08/2016)⁶⁹

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 557, CAPUT, DO CPC/73. QUESTÃO SUPERADA PELO PRONUNCIAMENTO DO ÓRGÃO COLEGIADO. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE SOCIEDADE. REDIRECIONAMENTO A SÓCIO-GERENTE. CONDIÇÃO: EXERCÍCIO DA ADMINISTRAÇÃO DA SOCIEDADE, NO MOMENTO DA SUA DISSOLUÇÃO IRREGULAR. EXERCÍCIO DO ENCARGO, QUANDO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO TRIBUTO SONEGADO OU DO SEU VENCIMENTO. IRRELEVÂNCIA. NOVA ORIENTAÇÃO PROMANADA DA SEGUNDA TURMA DO STJ. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

I. Trata-se de Agravo Regimental interposto em 08/10/2015, contra decisão monocrática, publicada em 02/10/2015.

II. No que tange à suposta ofensa ao art. 557 do CPC/73, na forma da jurisprudência desta Corte "o julgamento pelo órgão colegiado via agravo regimental convalida eventual ofensa ao art. 557, caput, do CPC, perpetrada na decisão monocrática" (STJ, REsp 1.355.947/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 21/06/2013).

III. A jurisprudência da Segunda Turma do STJ, até recentemente, orientava-se no sentido de que a autorização judicial do redirecionamento de Execução Fiscal, em face de sócio-gerente, estaria subordinada a dois requisitos cumulativos: a) que o referido sócio-gerente tivesse exercido o encargo, ao tempo em que se deu o inadimplemento do tributo; b) que o referido sócio-gerente tivesse permanecido no exercício do encargo, durante a dissolução irregular da sociedade.

IV. Entretanto, a Segunda Turma do STJ veio a alterar, em parte, esse entendimento, de modo a condicionar a responsabilização pessoal de sócio-gerente a um único requisito, ou seja, encontrar-se o referido sócio no exercício da administração da sociedade, no momento da sua dissolução irregular.

V. Nos termos do mencionado precedente inovador, "o pedido de redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular ou em ato que presuma sua ocorrência - encerramento das atividades empresariais no domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes (Súmula 435/STJ) -, pressupõe a permanência do sócio na administração da sociedade no momento dessa dissolução ou do ato presumidor de sua ocorrência, uma vez que, nos termos do art. 135, caput, III, CTN, combinado com a orientação constante da Súmula 435/STJ, o que desencadeia a

⁶⁹ Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 04 jun de 2017.

responsabilidade tributária é a infração de lei evidenciada na existência ou presunção de ocorrência de referido ato. Consideram-se irrelevantes para a definição da responsabilidade por dissolução irregular (ou sua presunção) a data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, bem como o momento em que vencido o prazo para pagamento do respectivo débito"

(STJ, REsp 1.520.257/SP, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 23/06/2015). Em igual sentido: STJ, MC 24.906/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 05/02/2016; AgRg no REsp 1.545.342/GO, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 28/09/2015; EDcl no AgRg no REsp 1.465.280/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 11/03/2016.

VI. Agravo Regimental improvido.

(STJ -: AgRg no REsp 1541209, Relatora Ministra Assusete Magalhães, Data de Julgamento: 03/05/2016, DJe 11/05/2017)⁷⁰

Nesse sentido foi editada pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça a Súmula nº 435, na qual se estabelece *“Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”*.

Nesse ponto, importa relembrar que é indispensável a comprovação de que o sócio administrador responsabilizado pela infração à legislação ora discutida encontrava-se investido do cargo no momento da realização do ato ilegal praticado.

Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO DA DÍVIDA AOS SÓCIOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REEXAME DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. Extraí-se do acórdão objurgado que, no entendimento do Tribunal de origem, a parte recorrente não se desicumbiu do ônus de demonstrar a dissolução irregular da empresa. Dessarte, o acolhimento da pretensão recursal demanda o reexame do contexto fático-probatório, o que não se admite ante o óbice da Súmula 7/STJ.

2. Outrossim, nota-se que o acórdão vergastado está alinhado à orientação do Superior Tribunal de Justiça de que o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa é cabível apenas quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa, não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias.

3. Recurso Especial não provido.

(STJ – Recurso Especial 1648550, Relator Ministro Herman Benjamin, Data de Julgamento 04/05/2017, DJe 17/05/2017).⁷¹

E ainda:

⁷⁰ Disponível em www.stj.jus.br Acesso em 04 de jun 2017.

TRIBUTÁRIO. FGTS. EXECUÇÃO FISCAL. DÍVIDA NÃO TRIBUTÁRIA. REDIRECIONAMENTO. POSSIBILIDADE. NECESSIDADE, ENTRETANTO, DE PROVA DE QUE OS SÓCIOS-GERENTES TENHAM COMETIDO ATO COM EXCESSO DE PODERES, INFRAÇÃO À LEI OU AO CONTRATO SOCIAL DA EMPRESA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. INEXISTÊNCIA, NO CASO, DE PROVA INDICIÁRIA. JUÍZO DE FATO, EXARADO NAS INSTÂNCIAS ORDINÁRIAS, QUE NÃO MAIS PODE SER OBJETO DE REEXAME, EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

I. Nos termos da jurisprudência, "a Primeira Seção do STJ no julgamento do Recurso Especial Repetitivo nº 1.371.128/RS (Rel. Ministro Mauro Campbell, DJe 17/09/2014 - submetido ao rito do art. 543-C do CPC), sedimentou-se o entendimento no sentido de que, 'em execução fiscal de dívida ativa tributária ou não-tributária, dissolvida irregularmente a empresa, está legitimado o redirecionamento ao sócio-gerente'" (STJ, AgRg no REsp 1.506.652/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 11/03/2015).

II. Sem embargo, "descabe redirecionar-se a execução quando não houve comprovação de que o sócio-gerente agiu com excesso de mandato ou infringência à lei, ao contrato social ou ao estatuto, sendo certo que a ausência de recolhimento do FGTS não é suficiente para caracterizar infração à lei." (AgRg no REsp 1369152/PE, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, DJe 30/09/2014)" (STJ, AgRg no AREsp 568.973/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 05/11/2014).

III. Caso em que se pretende o redirecionamento da Execução Fiscal aos sócios, pelo mero inadimplemento da obrigação de recolher as contribuições para o FGTS.

IV. Agravo Regimental improvido

(STJ - AgRg no AREsp 701678, Relatora Ministra Assusete Magalhães, Data de Julgamento 06/08/2015, DJe 20/08/2015)⁷²

Verifica-se, portanto, que a dissolução irregular da sociedade é uma infração à lei que desencadeia uma série de irregularidades, dentre as quais a falta de pagamento dos tributos devido pelo contribuinte originário, a pessoa jurídica, e a consequente responsabilização pessoal dos representantes da mesma.

Para o Superior Tribunal de Justiça, no deslinde de um possível feito excutivo, é permitido instrumento do redirecionamento do polo passivo ao sócio administrador da sociedade, visando alcançar o patrimônio pessoal deste, quando a empresa não é já não mais existe em seu domicílio fiscal informado no contrato social, e não noticia às autoridades onde está operando, desta forma será considerada presumidamente desativada ou irregularmente extinta.

⁷¹ Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 20 de mai 2017.

⁷² Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 17 de mai 2017.

Entretanto, se faz necessário distinguir o momento em que ocorre a dissolução irregular da sociedade ou simplesmente quando há apenas inatividade ou uma operação reduzida.

Assim, é entendimento jurisprudencial que os sinais mais comuns de prática ilegal ora estudada são:

- a) o encerramento irregular das atividades da empresa executada (STJ - REsp: 1144514/RS)⁷³;
- b) a mudança de endereço constante do contrato social, sem comunicar onde está operando (STJ - AgRg no AREsp: 312200/SC)⁷⁴;

Nesse sentido, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional editou a Portaria PGFN n.º 180, de 25 de fevereiro de 2010⁷⁵, através da qual inseriu a dissolução irregular como motivo infralegal para o redirecionamento, a saber:

Art. 2º A inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), do Ministério

⁷³ EMENTA:TRIBUTÁRIO E EXECUÇÃO FISCAL. ART. 535 DO CPC. OMISSÃO NÃO CONFIGURADA. INDÍCIOS DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO. POSSIBILIDADE. 1. Não há ofensa ao art. 535 do CPC na hipótese em que a Corte de origem manifesta-se explicitamente sobre as questões embargadas. 2. A existência de indícios que atestem o provável encerramento irregular das atividades da empresa autoriza o redirecionamento do executivo fiscal contra os sócios-gerentes. 3. "Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente" (Súmula 435/STJ). 4. Recurso especial conhecido em parte e provido.

(STJ - REsp: 1144514 RS 2009/0112594-8, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 15/06/2010, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 28/06/2010).

⁷⁴ TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. POSSIBILIDADE. 1. O julgado hostilizado está de acordo com a jurisprudência da Primeira Seção que, ao julgar os EREsp 716.412/PR (Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 22.9.2008), assentou o entendimento de que a dissolução irregular da empresa ocorre exatamente nas hipóteses em que o gerente deixa de cumprir as formalidades legais exigidas para o caso de extinção do empreendimento, em especial aquelas atinentes ao registro empresarial. Decidiu-se que, nos termos da lei, os gestores das empresas devem manter atualizados os cadastros empresariais, incluindo os atos relativos à mudança de endereço dos estabelecimentos e, especialmente, os referentes à dissolução da sociedade. O descumprimento desses encargos por parte dos sócios gerentes corresponde, irremediavelmente, a infração de lei e enseja, portanto, a responsabilidade tributária nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional. 2. Agravo regimental não provido.

(STJ - AgRg no AREsp: 312200 SC 2013/0069661-6, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 13/08/2013, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 20/08/2013).

⁷⁵ Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em 10 de mai 2017.

do Trabalho e Emprego (MTE) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações a seguir: (Redação dada pela Portaria PGFN nº 904, de 3 de agosto de 2010)

I - excesso de poderes;

II - infração à lei;

III - infração ao contrato social ou estatuto;

IV - dissolução irregular da pessoa jurídica.

Parágrafo único. Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador, deverão ser considerados responsáveis solidários.

3.1.1.2 Não recolhimento do tributo devido

Visto isso, cabe desenvolver a relação da ausência de pagamento do tributo à infração à lei. Isso porque, em princípio, a determinação da obrigação de realizar o recolhimento de determinado tributo decorre de lei. Assim sendo, a falta de recolhimento do tributo supostamente configuraria infração à referida lei.

Entretanto, fato é que, conforme justifica Luciana Nini Manente⁷⁶, caso o mero inadimplemento resultasse em a responsabilização, toda execução fiscal ajuizada a fim de obter satisfação do crédito, acarretaria a responsabilidade pessoal do sócio administrador da pessoa jurídica.

Assim, deve-se considerar que, durante o pleno exercício da empresa, é comum que em certos momentos a mesma não possa adimplir com todos os seus custos, ou até mesmo haja falhas contábeis e administrativas que resultem em atrasos ou inadimplemento das obrigações fiscais.

Sendo assim, o inadimplemento não constitui infração à lei, constituindo somente infração administrativa, o que não configura crime de sonegação. O fato de não recolher tempestivamente o tributo possui como consequência unicamente a cobrança do débito tributário acrescido de multa e de juros.

Assim, sobre o assunto Leandro Paulsen afirma:

O mero inadimplemento de obrigação tributária é insuficiente para configurar a responsabilidade do art. 135 do CTN na medida em que diz respeito à

⁷⁶ MANENTE, Luciana Nini. *A responsabilidade tributária do sócio ou administrador na execução fiscal e suas defesas processuais*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 88.

atuação normal da empresa, inerente ao risco do negócio, à existência ou não de disponibilidade financeira no vencimento, gerando, exclusivamente, multa moratória a cargo da própria pessoa jurídica.⁷⁷

O inadimplemento puramente não caracteriza infração legal, portanto, é obrigatória a comprovação da existência de dolo para que venha a configurar a hipótese prevista no artigo 135, inciso III, referente à responsabilização do sócio administrador da pessoa jurídica, tal como entendimento já sedimentado pelo Superior Tribunal de Justiça⁷⁸.

Eduardo Sabbag:

É imprescindível para a responsabilização pessoal a atuação dolosa do gerente ou diretor, devendo ser cabalmente provada. O não pagamento, isoladamente analisado, é “mera presunção” de infração à lei pelo gestor da pessoa jurídica. Ademais, a infração a que se refere o art. 135 é subjetiva (e não objetiva), isto é, dolosa, e é sabido que o dolo não se presume⁷⁹.

A propósito, pelo rito dos recursos repetitivos, o entendimento anteriormente desenvolvido encontra respaldo no julgamento do Recurso Especial nº 1.101.728/SP⁸⁰ sob o rito dos recursos repetitivos, como demonstra a seguinte ementa:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO.

⁷⁷ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. p. 109.

⁷⁸ EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO-GERENTE. ATO COM EXCESSO DE PODER OU INFRAÇÃO À LEI, CONTRATO SOCIAL, ESTATUTO, OU QUE REDUNDE NA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. CONDUTA DOLOSA OU CULPOSA. COMPROVAÇÃO. MATÉRIA PROBATÓRIA. SÚMULA N. 07/STJ. I. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que o sócio-gerente de sociedade só pode ser responsabilizado pelo não pagamento de tributo, respondendo com o seu patrimônio, se comprovado, pelo Fisco, ter aquele praticado, no comando da sociedade, ato com excesso de poder ou infração à lei, contrato social, estatuto, ou, ainda, que redunde na dissolução irregular da sociedade. II – As hipóteses de responsabilidade tributária previstas no artigo 135 do CTN não se fundam no mero inadimplemento da sociedade, mas na conduta dolosa ou culposa, especificamente apontada pelo legislador, por parte do gestor da pessoa jurídica. Portanto, dentre os requisitos para a caracterização da responsabilidade tributária do sócio-gerente, inclusive na hipótese de dissolução irregular da sociedade, está o elemento subjetivo, ou seja, a atuação dolosa ou culposa. III – Observa-se que, para a apreciação dos argumentos desenvolvidos no recurso especial, buscando a comprovação da responsabilidade dos sócios-gerentes, faz-se necessário, obrigatoriamente, o reexame do conjunto probatório, o que é vedado pela Súmula n. 07 desta Corte. IV – Precedentes: AGA n. 421.311/RS, rel. Min. Laurita Vaz, DJ de 03-02-2003; REsp n. 184.325/ES, rel. p/ Acórdão Min. Eliana Calmon, DJ de 02-09-2002 e REsp n. 260.524/RS, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 1º-10-2001. V – Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 638.326/RS, 1ª T., rel. Min. Francisco Falcão, j. 28-09-2004).

⁷⁹ SABBAG, Eduardo. Op. cit., p. 745.

⁸⁰ Disponível em www.stj.com.br. Acesso em 10 de mai 2017.

DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.1. A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que "a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco" (REsp 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.08).2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005). 3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (STJ – Recurso Especial 1101728, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Data de Julgamento: 11/03/2009, DJe 23/03/2009)⁸¹.

Seguindo a linha do supramencionado julgado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO DA DÍVIDA AOS SÓCIOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REEXAME DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. Extrai-se do acórdão objurgado que, no entendimento do Tribunal de origem, a parte recorrente não se desicumbiu do ônus de demonstrar a dissolução irregular da empresa. Dessarte, o acolhimento da pretensão recursal demanda o reexame do contexto fático-probatório, o que não se admite ante o óbice da Súmula 7/STJ.

2. Outrossim, nota-se que o acórdão vergastado está alinhado à orientação do Superior Tribunal de Justiça de que o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa é cabível apenas quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa, não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias.

3. Recurso Especial não provido.

(STJ – Recurso Especial 1648550, Relator Ministro Herman Benjamin, Data de Julgamento 04/05/2017, DJe 17/05/2017)

E ainda:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO AO SÓCIO-GERENTE. INADIMPLEMENTO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE INFRAÇÃO LEGAL. MULTA DO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. AFASTAMENTO. SÚMULA 98/STJ.

1. Esta Corte pacificou o entendimento no sentido de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração legal para fins de responsabilização do sócio-gerente. Nesses casos, há necessidade de o Fisco provar que o sócio agiu com excesso de poderes ou infração à lei ou ao estatuto social da empresa a fim de

⁸¹ Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 10 de mai 2017.

responsabilizá-lo. 2. Embargos de declaração manifestados com propósito de prequestionamento não tem caráter protelatório, nos termos da Súmula 98/STJ. [...]

(REsp 1157254 / MG - 2ª Turma do STJ – Relator Ministro Mauro Campbell Marques – Data da publicação: 01/09/2010)⁸²

Desta forma, foi editada a Súmula nº 430, a qual prevê que “*O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente*”, restando pacificado o entendimento de que o mero inadimplemento não constitui infração à lei, não ensejando o redirecionamento da responsabilidade tributária aos sócios administradores da empresa.

3.2 A execução fiscal e o redirecionamento do polo passivo da ação ao sócio-gerente

Diante do inadimplemento do tributo, não tendo a esfera administrativa – por meio do processo administrativo –, sido satisfatória, a Lei de Execuções Fiscais nº 6.830/80 concede ao Fisco a possibilidade de buscar a satisfação do crédito na esfera judicial, através da Execução Fiscal.

Tendo sido realizado o lançamento fiscal, seja por lançamento por homologação, por declaração ou de ofício, o valor será apurado nos autos de processo administrativo, em que a figura do devedor da obrigação tributária poderá apresentar defesa, objetivando a extinção do crédito tributário.

Caso seja julgado procedente o lançamento fiscal, poderá ser realizada a inscrição em dívida ativa do crédito, e, em decorrência, ajuizar a respectiva execução fiscal para que possa obter a satisfação da obrigação tributária que entender devida, uma vez que esta decisão não resultará em coisa julgada material.

O contribuinte que considerar indevido o débito, também poderá se antecipar e recorrer ao Judiciário para se valer de seu direito de não ser tributado e não recolher o valor.

De acordo com Luciana Nini Manente:

⁸² Idem.

Todo o processo de execução ou fase de cumprimento de sentença, como regra geral, somente é possível ante a existência de um título executivo extrajudicial ou judicial, respectivamente, que seja líquido, certo e exigível, conforme artigo 586⁸³ do Código de Processo Civil, pois nula será a execução se título, nos termos do artigo 618⁸⁴ do Código de Processo Civil⁸⁵.

Uma vez distribuída a ação executiva, o magistrado após receber a petição inicial, profere o despacho determinando a citação do responsável tributário (pessoa física ou jurídica) a fim de seja cumprida obrigação para que apresente defesa. Contudo, não tendo sido realizado o recolhimento ou apresentada defesa, a poderá se utilizar do instituto da penhora dos bens do contribuinte, objetivando o adimplemento do crédito tributário.

No entanto, há momentos o Fisco encontra grandes dificuldades em encontrar bens penhoráveis, e ao se deduzir a ocorrência de atos com excesso de poder ou infração à lei, permite-se que a exequente redirecione ao polo passivo do feito executivo aos diretores, gerentes, ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, para que sejam incluindo-os como responsáveis tributários pelo débito exigido, os quais passarão a estar vulneráveis igualmente a possíveis constrições de seus bens.

Humberto Teodoro Junior sobre o tema:

Com relação à corresponsabilidade de terceiros pelos créditos tributários inscritos em nome de outrem, o que não se sabe, antes do regular processo administrativo de lançamento e inscrição do crédito também contra o possível corresponsável, é justamente se o terceiro apontado é, ou não, um legítimo responsável tributário. É precisamente, portanto, sua qualidade de responsável tributário que está a reclamar acerto antes do ingresso da Fazenda em juízo executivo, pois do contrário estar-se-ia admitindo execução forçada sem título executivo e, conseqüentemente, sem a certeza jurídica da obrigação que se intenta realizar, sob coação estatal de medidas executivas concretas, imediatas e definitivas.⁸⁶

Conforme visto no subcapítulo anterior, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vem reiteradamente acolhendo o entendimento de que o redirecionamento da

⁸³ Art. 783 do CPC: “A execução para cobrança de crédito fundar-se-á sempre em título de obrigação certa, líquida e exigível”.

⁸⁴ Art. 803 do CPC: “É nula a execução se: I - o título executivo extrajudicial não corresponder a obrigação certa, líquida e exigível”.

⁸⁵ MANENTE, Luciana Nini. Op. cit., p. 112.

⁸⁶ TEODORO JUNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal: Comentários e Jurisprudência*, 8ª ed., São Paulo, Saraiva, 2002, p. 28.

execução fiscal contra os sócios pode ser realizado no próprio processo executivo, prescindido de processo cognitivo autônomo, nos casos previstos pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, acerca da inclusão dos responsáveis tributários no feito executivo, nas palavras Leandro Paulsen:

Não constando do título o nome dos sócios contra os quais é pretendido o redirecionamento, faz-se indispensável que o Exequente demonstre os fundamentos, de fato e de direito, para a execução pessoal do sócio, na medida em que este não estará sendo demandado com suporte exclusivo no título. Assim, nesse caso, em se tratando de redirecionamento com suporte na responsabilidade de que trata o art. 135, III do CTN, o Juiz deve exigir do Exequente que demonstre que o sócio exerceu a gerência na época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, e que a obrigação decorre de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.⁸⁷

Após ser comprovada a realização de atos com excesso de poderes ou infração à lei, normalmente, o ente federativo poderá requerer ao juízo competente, nos autos da execução fiscal, o redirecionamento do polo passivo da ação ao sócio responsável.

Tendo o pedido sido deferido pelo magistrado, passam a integrar o polo passivo do feito executivo os sócios responsáveis pela pessoa jurídica, e responderão pessoalmente, submetendo-se à constrição de seus bens, pelo tributo exigido.

Importante ressaltar que cabe ao exequente, o Fisco, o ônus de comprovar nos autos perante o juízo que o sócio administrador, ora incluído na relação processual, agiu com excesso de poderes ou infração à lei para que seja legal o redirecionamento da responsabilidade no feito executivo.

Nos autos do Recurso Especial nº 507.317/PR, o consolidou-se a concepção na qual, na ação executiva fiscal, a responsabilização dos sócios administradores pode se dar nas situações: do redirecionamento do polo passivo do feito executivo do contribuinte originário ao responsável, em que se depreende a produção de provas pelo

⁸⁷ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. p. 958.

exequente; ou na inclusão do nome do sócio diretamente no título executivo que enseja a execução fiscal, a certidão de dívida ativa (CDA), considerado corresponsável,

Este último não se tratando de redirecionamento, sendo possibilidade em que o executado realiza a produção de prova para eventual defesa, visando afastar a presunção de certeza e liquidez do título. Confira-se:

Verifica-se, neste ponto, que esta questão, em regra, prescinde de produção de provas. Isto porque se vislumbram duas situações: ou a Certidão de Dívida Ativa não traz o nome do sócio, e a execução voltada contra ele, embora admissível, demanda prova a cargo da Fazenda Pública de que incorreu ele em uma das hipóteses previstas no art. 135 do Código Tributário Nacional; ou seu nome vem impresso na CDA, na qualidade de co-obrigado, circunstância que inverte o ônus da prova, uma vez que a Certidão que instrui o executivo fiscal é dotada de presunção de liquidez e certeza⁸⁸.

O Superior Tribunal de Justiça acerca do tema:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. INCLUSÃO NO POLO PASSIVO DE REPRESENTANTE DA PESSOA JURÍDICA CUJO NOME CONSTA DA CDA. PRESUNÇÃO DE RESPONSABILIDADE. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. IMPOSSIBILIDADE.

1. Cuida-se de decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que negou provimento à apelação manejada contra decisão que denegou a segurança requerida para garantir o direito líquido e certo à exclusão de seus nomes da Certidão de Dívida Ativa como corresponsáveis, em virtude da ausência de defesa no processo administrativo para a apuração de suas responsabilidades, já que o débito encontra-se inscrito em dívida ativa.
2. Na espécie, a apreciação do pedido demanda dilação probatória, sob o crivo do contraditório, a fim de evidenciar as assertivas do impetrante, o que decabe na via estreita do Mandado de Segurança.
3. O Mandado de Segurança não é o meio adequado para discutir eventual inclusão de corresponsável no polo passivo do feito executivo. A questão deve ser dirimida nos próprios autos da Execução, seja mediante a oposição de Embargos à Execução, seja pelo manejo de recurso apto para atacar decisão que venha a deferir pedido de redirecionamento formulado pela credora.
4. Mutatis mutandis, no julgamento do REsp nº 1.110.925/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado sob o regime do art. 543-C do CPC, a Primeira Seção deixou assente que não cabe Exceção de Pré-Executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na Certidão de Dívida Ativa, porque a demonstração de inexistência da responsabilidade tributária cede à presunção de legitimidade assegurada à CDA, sendo inequívoca a necessidade de dilação probatória a ser promovida no âmbito dos Embargos à Execução.
5. O acórdão recorrido encontra-se em sintonia com a jurisprudência do STJ - Recurso Especial julgado sob o regime do art. 543-C do CPC, REsp 1.104.900, relatora Ministra Denise Arruda, DJe 1º/04/2009, rito dos recursos repetitivos. Isso porque a presunção de legitimidade assegurada à CDA

⁸⁸ Recurso Especial n. 507.317/PR, Voto do Relator: Min. Luiz Fux. DJ de 8/9/2003.

impõe ao executado que figura no título executivo o ônus de demonstrar a inexistência de sua responsabilidade tributária, demonstração essa que demanda dilação probatória, devendo assim ser promovida no âmbito dos Embargos à Execução. (REsp nº 1.498.444/SP, Relator Ministro Herman Benjamin, DJe 3/2/2015).

6. Por outro quadrante, impende registrar que, para analisar o mérito recursal, atinente à nulidade da CDA por ausência de notificação no processo administrativo fiscal, é necessário exame de provas, procedimento inadmissível nesta fase procedimental, consoante a Súmula 7/STJ.

7. Recurso Especial improvido

(STJ – Recurso Especial nº 1659234, Relator Ministro Herman Benjamin, Data do Julgamento 25/04/2017, DJe 05/05/2017)⁸⁹

3.2.1 Da inclusão do nome do sócio na certidão de dívida ativa

Conforme explicitado anteriormente, o título executivo, qual seja a certidão de dívida ativa retrata a relação jurídica obrigacional tributária existente e contém as informações acerca do tributo devido apuradas no processo administrativo originário, em atenção ao princípio constitucional do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

No que tange ao processo administrativo, este é requisito essencial para embasar as alegações na execução fiscal, principalmente quanto à regular notificação do sujeito passivo na esfera administrativa, seja o contribuinte originário ou o responsável tributário, proporcionando a este o exercício ao seu direito à ampla defesa e contraditório. Nesse sentido, caso haja comprovação de vícios de irregularidade no processo administrativo, será nula a inscrição em dívida ativa por não mais poder ser considerada certa, líquida e exigível, atingindo a ação executiva.

Caso contrário, a CDA conterà o sujeito passivo da relação tributária, o qual poderá ser o contribuinte originário ou o responsável tributário de acordo com o artigo 135, inciso III do CTN e artigo 4º, inciso V da Lei de Execuções Fiscais nº 6.830/80.

Referida CDA possui presunção relativa de certeza e liquidez, de acordo com o parágrafo único do artigo 3º da Lei de Execuções Fiscais nº 6.830/80 e artigo 204 do CTN, e será assim considerada sempre que as informações ali dispostas estiverem

⁸⁹ Disponível em www.stj.com.br. Acesso em 07 de jun 2017.

embasadas por elementos probatórios previamente constituídos para fundamentar o lançamento tributário.

Nesse sentido, o STJ pacificou o entendimento na sistemática de recursos repetitivos que a responsabilização do sócio administrador da pessoa jurídica já apontada na certidão de dívida ativa goza de presunção de liquidez e certeza. Confira-se:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DOS REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA, CUJOS NOMES CONSTAM DA CDA, NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DE DEFESA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. 1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos". 2. Por outro lado, é certo que, malgrado serem os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras. 3. Contudo, no caso concreto, como bem observado pelas instâncias ordinárias, o exame da responsabilidade dos representantes da empresa executada requer dilação probatória, razão pela qual a matéria de defesa deve ser aduzida na via própria (embargos à execução), e não por meio do incidente em comento. 4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ. (REsp 1.104.900/ES, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Seção, julgado em 25/03/2009, DJe 01/04/2009)⁹⁰

Ocorre que a inclusão do responsável no polo passivo da ação executiva, na prática forense, se dá sem qualquer comprovação nos autos de que o mesmo tenha realizado quaisquer das condutas previstas no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, através da inclusão automática do nome do corresponsável na certidão de dívida ativa que ampara a ação, não sendo oferecida ao responsável a oportunidade de se defender administrativamente da exação fiscal que lhe foi imputada.

⁹⁰ Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 14 de mai 2017.

A Procuradoria do INSS utilizou-se da prerrogativa consubstanciada no artigo 13 da Lei n.º 8.620/1993⁹¹ para realizar inclusão automática do nome dos sócios nas certidões de dívida ativa, mesmo nos casos em que ausentes os requisitos previstos no artigo 135 do CTN.

O Supremo Tribunal Federal (STF) condenou a conduta, considerando-a ilegal e arbitrária, declarando a inconstitucionalidade de tal prática e do dispositivo em comento, conforme abaixo transcrito:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS.

1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos trib 1659234 1659234utos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. [...]. 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. [...]. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos

⁹¹ Art. 13 da Lei nº 8.620/1993: “O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social”. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008), (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009).

recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.
(RE 562276 / PR - Relatora: Ministra Ellen Gracie – Tribunal Pleno do STF – 03/11/2010)⁹²

É sedimentado o entendimento de que a simples condição de sócio da empresa não autoriza sua responsabilização pelas dívidas tributárias da sociedade empresária, sendo necessária a comprovação dos requisitos estabelecidos no artigo 135 do CTN.

Desta forma, conforme já delimitado anteriormente, o entendimento jurisprudencial é de que o sócio só responde pelos débitos fiscais contraídos pela sociedade (contribuinte originária), caso seja comprovado nos autos que o mesmo agiu com dolo ou fraude.

PROCESSUAL CIVIL. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO. REDIRECIONAMENTO CONTR SÓCIO. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE IRREGULARIDADES. ART. 135 DO CTN 1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.
2. O Superior Tribunal de Justiça possui jurisprudência pacífica no sentido de que a responsabilidade tributária de sócios e administradores de empresas deve estar necessariamente respaldada por uma das hipóteses do art. 135 do CTN. É insuficiente, para a responsabilização dos sócios, portanto, o mero inadimplemento.
3. Recurso Especial não provido
(STJ – Recurso Especial 1651600, Relator: Ministro Herman Benjamin, Data de Julgamento: 16/03/2017, DJe 20/04/2017)⁹³

E ainda:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. DECRETAÇÃO DE AUTOFALÊNCIA. DISSOLUÇÃO REGULAR DA EMPRESA. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.
1. A Primeira Seção desta Corte Superior, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, de relatoria do Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, publicado em 23.3.2009, submetido ao rito do art. 543-C do CPC, firmou a compreensão no sentido de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração legal para fins de responsabilização do sócio-gerente, sendo necessária a comprovação da prática de excesso de poder ou de infração à lei, conforme dispõe o art. 135 do CTN. Entendimento ratificado pela Súmula 430/STJ, segundo a qual o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

⁹² Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 14 de mai 2017.

⁹³ Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 14 de mai 2017.

2. Da mesma forma, a autofalência é faculdade estabelecida em lei em favor do comerciante impossibilitado de honrar seus compromissos, não se configurando hipótese de dissolução irregular (REsp. 644.093/RS, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ 24.10.2005, p. 258).
3. No caso, trata-se de uma dissolução regular, a autofalência, o que não autoriza o redirecionamento da execução fiscal aos administradores.
4. Agravo Regimental do ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL a que se nega provimento.
(STJ - AgRg no AgRg no AREsp 192771, Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Data de Julgamento 23/06/2015, DJe 04/08/2015).⁹⁴

Verifica-se, portanto, que o sócio administrador poderá ser considerado responsável tributário pelos débitos contraídos em nome da pessoa jurídica, e responder com seus bens pessoais para adimplir o crédito tributário quando seu nome constar na CDA, desde que regularmente constituído através da devida notificação do sujeito passivo na esfera administrativa, na qual se apure a conduta dolosa de excesso de poderes ou infração à lei ou contrato social.

Ocorre que, não raras vezes, não se respeita os preceitos dos Princípios do Contraditório e Ampla Defesa no momento da inclusão do sócio na CDA, tendo em vista que após o trâmite do processo administrativo única e exclusivamente em face da pessoa jurídica, sem que ao sócio tenha sido oportunizada a defesa administrativamente.

Desta forma, a inclusão do sócio como corresponsável na certidão de dívida ativa se dá de maneira sumária, sem qualquer direito a participar da defesa nos autos do processo administrativo tributário, o que se demonstra totalmente ilegal e desmedido.

E em que pese ser reconhecida a ilegalidade deste procedimento, é entendimento do STJ, e prática dos Tribunais Pátrios, que o sócio, para apresentar defesa, deverá dispor do seu patrimônio para garantir o juízo da Execução para apresentar os competentes Embargos à Execução. Vejamos:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CABE AO SÓCIO/ADMINISTRADOR O DEVER DE PROVAR QUE NÃO AGIU COM EXCESSO DE PODER, INFRAÇÃO A LEI OU AO CONTRATO SOCIAL EM SUA GESTÃO QUANDO O SEU NOME CONSTA NA CDA. RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA: RESP. 1.104.900/ES, REL. MIN. DENISE ARRUDA, DJE 01.04.2009. RESSALVA DO PONTO DE VISTA DO RELATOR. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

⁹⁴ Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 14 de mai 2017.

1. Como o fundamento da responsabilidade do sócio/administrador em matéria tributária depende da verificação de uma das hipóteses do art. 135, III do CPC, essa prova deve ser prévia, admitindo-se que, no mínimo, seja feita por meio de incidente processual em que garantido o exercício do direito de defesa.
2. O só fato de constar o nome do sócio na CDA, nos casos em que o lançamento é feito pelo Fisco, não o legitima automaticamente para a execução tributária sob um dos fundamentos do art. 135, III do CTN, se este fundamento não veio especificado quando de sua inclusão como coobrigado no lançamento, isto é, quando não houve procedimento administrativo prévio tendente à apuração dessas circunstâncias, ou quando não indicado, no curso do processo, os fatos autorizativos da transferência de responsabilidade.
3. A presunção de liquidez e certeza da CDA, para esse fim, deve ser relativizada, competindo ao Fisco o ônus da prova de que o indicado agiu com infração à lei ou ao contrato ou que houve a dissolução irregular da sociedade; isso porque, nessa hipótese, o sócio não participa da formação do título executivo. Se o nome do sócio sequer consta do título executivo e pretende-se o redirecionamento, a situação é ainda mais grave, pois está se admitindo que prossiga uma execução sem título formalizado contra o executado.
4. Todavia, a 1ª. Seção dessa Corte, reafirmou o entendimento esposado na decisão recorrida em sede de Recurso Especial representativo de controvérsia, ao decidir que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN.
5. Agravo Regimental desprovido.
(STJ - AgRg no REsp 1248451, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Data de Julgamento: 05/11/2013, DJe 26/11/2013)

Sendo assim, ainda que restringido da defesa administrativa, ao sócio recairá o ônus da prova, em sede de Embargos, não sendo admitida a apresentação de Exceção de Pré Executividade.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. INCLUSÃO NO POLO PASSIVO DE REPRESENTANTE DA PESSOA JURÍDICA CUJO NOME CONSTA DA CDA. PRESUNÇÃO DE RESPONSABILIDADE. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. IMPOSSIBILIDADE.

1. Cuida-se de decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que negou provimento à apelação manejada contra decisão que denegou a segurança requerida para garantir o direito líquido e certo à exclusão de seus nomes da Certidão de Dívida Ativa como corresponsáveis, em virtude da ausência de defesa no processo administrativo para a apuração de suas responsabilidades, já que o débito encontra-se inscrito em dívida ativa.
2. Na espécie, a apreciação do pedido demanda dilação probatória, sob o crivo do contraditório, a fim de evidenciar as assertivas do impetrante, o que decabe na via estreita do Mandado de Segurança.
3. O Mandado de Segurança não é o meio adequado para discutir eventual inclusão de corresponsável no polo passivo do feito executivo. A questão deve ser dirimida nos próprios autos da Execução, seja mediante a oposição de Embargos à Execução, seja pelo manejo de recurso apto para atacar decisão que venha a deferir pedido de redirecionamento formulado pela credora.

4. Mutatis mutandis, no julgamento do REsp nº 1.110.925/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado sob o regime do art. 543-C do CPC, a Primeira Seção deixou assente que não cabe Exceção de Pré-Executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na Certidão de Dívida Ativa, porque a demonstração de inexistência da responsabilidade tributária cede à presunção de legitimidade assegurada à CDA, sendo inequívoca a necessidade de dilação probatória a ser promovida no âmbito dos Embargos à Execução.
5. O acórdão recorrido encontra-se em sintonia com a jurisprudência do STJ - Recurso Especial julgado sob o regime do art. 543-C do CPC, REsp 1.104.900, relatora Ministra Denise Arruda, DJe 1º/04/2009, rito dos recursos repetitivos. Isso porque a presunção de legitimidade assegurada à CDA impõe ao executado que figura no título executivo o ônus de demonstrar a inexistência de sua responsabilidade tributária, demonstração essa que demanda dilação probatória, devendo assim ser promovida no âmbito dos Embargos à Execução. (REsp nº 1.498.444/SP, Relator Ministro Herman Benjamin, DJe 3/2/2015).
6. Por outro quadrante, impende registrar que, para analisar o mérito recursal, atinente à nulidade da CDA por ausência de notificação no processo administrativo fiscal, é necessário exame de provas, procedimento inadmissível nesta fase procedimental, consoante a Súmula 7/STJ.
7. Recurso Especial improvido
(STJ – Recurso Especial nº 1659234, Relator Ministro Herman Benjamin, Data do Julgamento: 25/04/2017, DJe 05/05/2017).⁹⁵

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL SÓCIO-GERENTE CUJO NOME CONSTA DA CDA. PRESUNÇÃO DE RESPONSABILIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA ARGUIDA EM EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. PRECEDENTES. 1. A exceção de pré-executividade é cabível quando atendidos simultaneamente dois requisitos, um de ordem material e outro de ordem formal, ou seja: (a) é indispensável que a matéria invocada seja suscetível de conhecimento de ofício pelo juiz; e (b) é indispensável que a decisão possa ser tomada sem necessidade de dilação probatória. 2. Conforme assentado em precedentes da Seção, inclusive sob o regime do art. 543-C do CPC (REsp 1104900, Min. Denise Arruda, sessão de 25.03.09), não cabe exceção de pré-executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na Certidão de Dívida Ativa - CDA. É que a presunção de legitimidade assegurada à CDA impõe ao executado que figura no título executivo o ônus de demonstrar a inexistência de sua responsabilidade tributária, demonstração essa que, por demandar prova, deve ser promovida no âmbito dos embargos à execução. 3. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC.

(STJ – Resp 1.110.925, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Data do Julgamento: 22/04/2009, DJe 04/05/2009).⁹⁶

⁹⁵ Disponível no site www.stj.jus.br, em 14 de jun de 2017.

⁹⁶ Disponível no site www.stj.jus.br em 14 de jun de 2017.

4 DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

4.1 Conceitos básicos

O Código Tributário Nacional, objetivando combater a elisão fiscal, através do advento da Lei Complementar 104/2001 – a qual o alterou, passando-se a se discutir a relação entre o Direito Privado e o Direito Tributário, eis que o Código Civil de 2002 estabeleceu que a autonomia da vontade deveria ser estabelecida com observância da finalidade econômica ou social e da boa-fé.

Nesse ponto, a análise passa a ser feita da ótica das limitações do Fisco quanto aos negócios jurídicos realizados no âmbito do Direito Privado no momento em que busca a satisfação do seu crédito tributário. Mais especificamente se é cabível a aplicação do artigo 50 do Código Civil (CC), o qual dispõe:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Verifica-se, portanto, que é facultado ao juiz estender aos sócios da pessoa jurídica a responsabilidade por obrigações contraídas em nome da sociedade, nos casos de desvio de finalidade ou confusão patrimonial.

O capítulo busca estudar se é possível haver a responsabilização dos sócios da pessoa jurídica pelos débitos tributários com base no referido artigo 50 do CC, denominada pela doutrina de teoria da desconsideração da personalidade jurídica (*disregard doctrine*).

A Dra. Suzy Cavalcanti Koury⁹⁷, ao discorrer acerca do tema, conceitua que a teoria da desconsideração da personalidade jurídica reside na depreciação dos efeitos da

⁹⁷ KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. *A desconsideração da personalidade jurídica (Disregard doctrine) e os grupos de empresas*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 85.

personificação jurídica, invadindo sua estrutura formal para impedir que simulações e fraudes alcancem suas finalidades.

Alexandre Alberto Teodoro da Silva sobre a matéria:

O abuso à personalidade jurídica pode ser caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial. O desvio de finalidade é um problema de disfunção da personalidade jurídica, pelo qual a pessoa jurídica perde sua qualidade de centro autônomo de interesses ou se estabelece fora dos limites específicos para a qual foi idealizada. Na confusão patrimonial, há a obtenção de vantagens indevidas frente à unificação de patrimônios de entes diversos, podendo ser sócios e pessoa jurídica, ou duas ou mais pessoas jurídicas. Tanto no desvio de finalidade quanto na confusão patrimonial, há um verdadeiro excesso dos limites impostos pelos fins econômicos e sociais do direito subjetivo à personalidade jurídica. [...] a desconsideração da personalidade jurídica... é norma dotada de poderoso grau de flexibilidade com o fim de mudar o padrão de aplicação do princípio da separação patrimonial, na ocorrência devidamente comprovada de utilização anormal e, conseqüentemente, abusiva da personalidade jurídica.⁹⁸

No mesmo sentido:

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica aplica-se indistintamente em qualquer ramo da Ciência Jurídica, inclusive no direito tributário, pois constitui uma sanção ao abuso do direito subjetivo à personalidade jurídica.⁹⁹

Cabe ressaltar que o objetivo do direito à personalidade jurídica autônoma da sociedade é a blindagem patrimonial dos bens da pessoa jurídica com relação aos bens das pessoas físicas que a compõe para desenvolvimento de determinada atividade econômica, com autonomia em relação aos patrimônios particulares dos sócios, ou seja, pessoas envolvidas nessa pessoa jurídica.

É possível verificar, então, que a desconsideração da personalidade jurídica trata da extensão da responsabilidade para além do patrimônio da pessoa jurídica, alcançando-se o patrimônio particular do responsável que realizou o ato configurador de abuso do exercício do direito à personalidade jurídica autônoma.

⁹⁸ SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário. Quartier Latin, 2007, p. 230. apud PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. p. 1866.

⁹⁹ Idem. apud PAULSEN, Leandro. *ibidem*, p. 1867 e 1868.

Nesse sentido, sendo certo que o propósito do instituto é alcançar o patrimônio dos sócios ou administradores que abusam dos poderes, e, através da imputação da desconsideração pode ser possível qualificar o ato supostamente lícito praticado em nome da pessoa jurídica à pessoa física responsável pela mesma, tornando-o ilícito¹⁰⁰.

4.2 Aplicação da *Disregard Doctrine* no âmbito do Direito Tributário

O Direito Tributário é considerado autônomo cientificamente com relação ao Direito Privado, sendo denominado inclusive de “sobredireito” por alguns autores, isto porque, “possui” um conjunto de normas jurídicas que se sobrepõe a algumas outras normas jurídicas¹⁰¹.

Assim, no âmbito tributário, parte da doutrina afirma que o advento da Lei Complementar 104/2001, a qual introduziu o parágrafo único do artigo 116 do CTN, permitiu ao intérprete do direito tributário aplicar a previsão do artigo 50 do Código Civil nos casos de aparente elisão fiscal, uma vez que referido parágrafo único firma que:

Art. 116 – [...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

De acordo com Suzy Cavalcanti Koury¹⁰², a relação jurídica tributária corresponde à vinculação que se cria entre o Estado e os particulares, como consequência do exercício do poder tributário. Levando em consideração que o centro da relação jurídica tributária entre a Fazenda Pública e o contribuinte (ou responsável) é a obrigação, deverá ser analisada sob a ótica do direito civil.

¹⁰⁰ SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade dos sócios e administradores. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 137, p 40, fev. 2007.

¹⁰¹ PASQUALOTTO, A.S.; CHAVES, M. P.; FERREIRA, G. S. *Pensando o direito: desconsideração da personalidade jurídica*. Nº 29/2010. Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS.

¹⁰² KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. *A desconsideração da personalidade jurídica (Disregard doctrine) e os grupos de empresas*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p 155.

Desta forma, em que pese a lei ordinária a que se refere o supracitado dispositivo não tenha sido editada, o legislador tributário coibiu a aplicação da *Diesregard Doctrine* sempre que se verifique a ocorrência de fraudes e simulações nas situações que compreendem fato geradores.

O Prof. Eduardo Sabbag ensina que a teoria da desconsideração da personalidade jurídica teria direta relação com o artigo 135, inciso III desde que o sócio administrador da empresa utilize-se da personalidade jurídica desta para prejudicar os credores da sociedade. Confira-se:

O art. 135, III, do CTN permite atingir a pessoa do diretor, gerente ou representante da empresa, à luz da “teoria da desconsideração da pessoa jurídica”. No entanto, a regra é a personificação jurídica da sociedade e, por isso, esta é quem deve responder pelas obrigações sociais. Assim, a indigitada teoria, prevista no art. 50 do Código Civil, deve ser suscitada em caráter excepcional, ou seja, apenas no caso de o administrador (sócio-gerente) se valer do véu da personalidade jurídica para, agindo com má-fé, prejudicar credores da sociedade.¹⁰³

Sob a mesma ótica da aplicação do referido artigo 50 do Código Civil, Eduardo Domingos Bottallo estabelece que referido dispositivo representa limites ao redirecionamento da cobrança aos sócios da pessoa jurídica, uma vez que caberá à Fazenda Pública o ônus de demonstrar cabalmente a ocorrência das hipóteses previstas no referido dispositivo para que possa ser aplicado corretamente o disposto no artigo 135, inciso III do CTN.

Com efeito, se a lei civil indicou com precisão as hipóteses, que podem autorizar a desconsideração da pessoa jurídica, como sendo abuso de personalidade jurídica caracterizado por: a) desvio de finalidade; e b) confusão patrimonial, então soa válido sustentar que outras não poderão ser as causas aptas a levar os administradores, gestores ou representantes das pessoas jurídicas a responderem pelas dívidas fiscais destas, nos termos do art. 135, III, do Código Tributário nacional. Em outras palavras, somente quando demonstrada, pelo Fisco, que a obrigação tributária a cargo da sociedade decorreu de alguma das causas apontadas na lei civil (art. 50) é que o art. 135, III, do Código Tributário Nacional poderá validamente ser acionado.¹⁰⁴

¹⁰³ SABBAG, Eduardo. Op. cit., p. 747.

¹⁰⁴ BOTTALLO, Eduardo Domingos. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 192 e 193.

Contudo, com o advento do novo CPC (Lei 13.105/2015), passou-se a tratar especificamente sobre o “Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica”, tornando-se desnecessária a propositura de ação judicial para desconsiderar a personalidade jurídica da empresa.

Art. 134. O incidente de desconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial.

§ 1º A instauração do incidente será imediatamente comunicada ao distribuidor para as anotações devidas.

§ 2º Dispensa-se a instauração do incidente se a desconsideração da personalidade jurídica for requerida na petição inicial, hipótese em que será citado o sócio ou a pessoa jurídica.

§ 3º A instauração do incidente suspenderá o processo, salvo na hipótese do § 2º.

Ocorre que, em que pese o instituto tenha sido incluído no novo CPC, os entes tributantes manifestaram-se no sentido de que referido artigo não é aplicável às Execuções Fiscais, sendo incompatível com a Lei de Execuções Fiscais e com o Código Tributário Nacional.

Isto porque, a desconsideração da personalidade jurídica trazida pelo CPC/2015 possui requisitos que não coadunam com o trâmite das ações executivas fiscais, sendo certo que o artigo 134 do CPC/2015 possibilita, principalmente: (i) a suspensão do processo sem apresentação de garantia em juízo; (ii) pode ser aplicado contra qualquer um dos sócio com responsabilidade limitada, ainda que não possuam poderes de gerência ou administração.

Importante relembrar que a responsabilização tributária do sócio deve respeitar o disposto nos artigos 121, inciso II e 135, inciso III do Código Tributário Nacional, os quais determinam que diretor, gerente, ou representante legal, responde pessoalmente por atos da sociedade praticados com excesso de poder, ou infração à lei, contrato social ou estatuto.

Ademais, a própria LEF, no art. 4º, parágrafo 3º, prevê que os bens do responsável tributário no caso, sócio com poder de gerência, estão sujeitos à execução fiscal, sem qualquer previsão de instauração de incidente de desconsideração de pessoa jurídica, podendo ser instaurado de ofício.

Não bastasse, o incidente do novo CPC impõe a ocorrência de desvio de finalidade e confusão patrimonial, sendo certo que o CTN e a jurisprudência exigem a comprovação da realização por parte do sócio da prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei.

O Superior Tribunal de Justiça possui julgados em que entende pela aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica em caráter excepcional, sendo apenas configurada nos casos previstos pelo artigo 135, ora estudado, ou em casos de dissolução irregular da sociedade, conforme visto no capítulo anterior. Confira-se:

EMENTA: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO. NOME DOCORRESPONSÁVEL NÃO CONSTA NA CDA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. POSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. CONCLUSÃO DACORTE DE ORIGEM. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. 1. A desconsideração da personalidade jurídica, com a consequente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa, é medida de caráter excepcional, sendo apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no art. 135 do CTN ou nos casos de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração a lei. 2. No caso dos autos, a Corte afirmou a ocorrência da dissolução irregular. Logo, rever tal premissa requer, necessariamente, o reexame de fatos e provas, o que é vedado ao STJ por esbarrar no óbice da Súmula 7/STJ. Agravo regimental provido. (STJ - AgRg no AREsp: 42985 RS 2011/0124717-7, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 21/02/2013, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 01/03/2013)¹⁰⁵

Da mesma forma:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO. REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE NÃO COMPROVADA. CONCLUSÃO DO TRIBUNAL DE ORIGEM. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. ALÍNEA C. NÃO DEMONSTRAÇÃO DA DIVERGÊNCIA. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. "A desconsideração da personalidade jurídica, com a consequente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa, é medida de caráter excepcional" (AgRg no AREsp 42.985/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 1º.3.13). 2. O Tribunal de origem, mediante soberana análise do suporte fático-probatório dos autos, assentou que não ficou demonstrada nenhuma das hipóteses autorizadoras do redirecionamento. Logo, a modificação do acórdão recorrido requer, efetivamente, na via especial, novo exame das provas contidas nos autos, o que é vedado, consoante enunciado sumular 7/STJ. 3. A divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identificam ou assemelham os casos confrontados, com

¹⁰⁵ Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 06 de jun 2017.

indicação da similitude fática e jurídica entre eles. Indispensável a transcrição de trechos do relatório e do voto dos acórdãos recorrido e paradigma, realizando-se o cotejo analítico entre ambos, com o intuito de bem caracterizar a interpretação legal divergente. O desrespeito a esses requisitos legais e regimentais (art. 541, parágrafo único, do CPC e art. 255 do RI/STJ) impede o conhecimento do Recurso Especial, com base na alínea c do inciso III do art. 105 da Constituição Federal. 4. Agravo Regimental não provido. (STJ - AgRg no AREsp: 321325 MG 2013/0091656-5, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 11/06/2013, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 25/06/2013)¹⁰⁶

À época dos julgados, entendia-se que a desconsideração da personalidade jurídica seria cabível em âmbito tributário desde que respeitados os pressupostos da lei civil dispostos no artigo 50 do CC, quais sejam, abuso de personalidade jurídica na forma de desvio de finalidade ou de confusão patrimonial, e, portanto, teria como objetivo principal reprimir o uso abusivo das estruturas jurídicas.

Contudo, referidas posições não são mais recepcionadas, sendo certo que seguimos posicionamento contrário.

No âmbito do direito tributário, mais especificamente, no que diz respeito ao artigo 135, inciso III do CTN, por tratar-se de responsabilidade pessoal, não há que se falar em desconsideração da personalidade jurídica, uma vez que, conforme afirma Luciana Nini Manente¹⁰⁷, se a conduta do sócio administrador não estava amparada pelo contrato ou estatuto social, a responsabilidade pelo adimplemento da obrigação já é pessoal deste, e não da pessoa jurídica, a qual somente responderá pelos atos que não configurem ilícitos.

Sob o mesmo entendimento, Alexandre Teodoro da Silva firma que:

Cuida-se de responsabilidade pessoal e não de desconsideração da personalidade jurídica. Não se pode deduzir do art. 135, III, do CTN que este encerre a teoria da desconsideração da personalidade jurídica pois apenas cuida da responsabilidade pessoal daqueles que representam a pessoa jurídica quando agem com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.¹⁰⁸

¹⁰⁶ Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 14 de mai 2017.

¹⁰⁷ MANENTE, Luciana Nini. Op. cit., 2013, p. 74.

¹⁰⁸ SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. *A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário*. Quartier Latin, 2007, p. 230 e 232.

Cabe aqui demonstrar como vem sendo o entendimento dos Tribunais Pátrios acerca da inaplicabilidade da desconsideração da personalidade jurídica. Vejamos:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. INSTAURAÇÃO DE INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. ARTIGOS 133 A 137 DO CPC/15. RECURSO PROVIDO.

- A interpretação sistemática das regras jurídicas mencionadas leva à conclusão da aplicação do procedimento dos arts. 133 e seguintes do CPC/2015 apenas quando fundado o pedido de redirecionamento para o sócio no art. 50 do CC, pois a imputação da responsabilidade na situação depende do preenchimento pelo magistrado de conceitos abertos, como desvio de finalidade, confusão patrimonial. Caso fundado o pedido de redirecionamento na dissolução irregular da empresa, não há necessidade de instauração de um incidente de desconsideração de personalidade jurídica, nos moldes previstos no CPC/2015, para que haja a responsabilização patrimonial do sócio-gerente. - O incidente de desconsideração da pessoa jurídica, inovação trazida pelo CPC/2015, não se aplica para os casos de pedido de redirecionamento, em razão do art. 135, do CTN, que se configura como norma especial, sujeita a procedimento próprio.

- Agravo de instrumento provido.

(TRF3 - Agravo de Instrumento nº 0012087-07.2016.4.03.0000/SP, Relator Desembargador Souza Ribeiro, Data do Julgamento 08/11/2016, Data da Publicação: 17/11/2016)

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. SÓCIO-ADMINISTRADOR. ARTIGO 135, III, CTN. SÚMULA 435/STJ. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. ARTIGO 133, CPC/2015. INSTAURAÇÃO DE OFÍCIO. RECURSO PROVIDO.

1. Nos termos do artigo 133, CPC/2015, a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica depende de pedido da parte ou do Ministério Público nos casos em que lhe couber atuar, vedada a atuação de ofício do Juízo.

2. O pedido de redirecionamento da execução fiscal, em razão da Súmula 435/STJ e artigo 135, III, CTN, não se sujeita ao incidente de desconsideração da personalidade jurídica, de que trata o artigo 133 e seguintes do CPC/2015 e artigo 50 do CC/2002.

3. A regra geral do Código Civil, sujeita ao rito do Novo Código de Processo Civil, disciplina a responsabilidade patrimonial de bens particulares de administradores e sócios da pessoa jurídica, diante de certas e determinadas relações de obrigações, diferentemente do que se verifica na aplicação do artigo 135, III, CTN, que gera a situação legal e processual de redirecionamento, assim, portanto, a própria sujeição passiva tributária, a teor do artigo 121, II, CTN, do responsável, de acordo com as causas de responsabilidade tributária do artigo 135, III, CTN.

4. Configurando norma especial, sujeita a procedimento próprio no âmbito da legislação tributária, não se sujeita o exame de eventual responsabilidade tributária do artigo 135, III, CTN, ao incidente de desconsideração da personalidade jurídica, de que tratam os artigos 133 e seguintes do Código de Processo Civil de 2015.

5. Agravo de instrumento provido.

(TRF# - Agravo de Instrumento 00121304120164030000, Relatr Desembargador Carlos Muta, Data de Publicação 26/08/2016)¹⁰⁹

¹⁰⁹ Disponível <http://web.trf3.jus.br/consultas/Internet/ConsultaProcessual> em 11/06/2017.

Da mesma forma, outro importante argumento, à inaplicabilidade da teoria da desconsideração da personalidade jurídica diz respeito à inviolabilidade do Princípio da Legalidade disposto no artigo 146, inciso III da Constituição Federal de 1988, o qual prevê que:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; [...]

Referido princípio prevê que caberá exclusivamente à lei complementar disciplinar sobre normas gerais em matéria tributária, a qual inclui específicas disposições acerca dos elementos centrais da obrigação tributária, entre os quais o sujeito passivo.

Nesse sentido, conforme anteriormente explicado, o Código Tributário Nacional, o qual foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar, estabeleceu em seu artigo 121, parágrafo único, e incisos I e II, que o “*sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária*”, sendo que o contribuinte é aquele que possui “*relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*”, e o responsável, por sua vez, é aquele que, “*sem revestir a condição de contribuinte, terá sua obrigação decorrente de disposição expressa de lei*”.

Assim, com base no referido princípio, qualquer disposição acerca da sujeição passiva que não esteja disposta no CTN resultará em violação à reserva de lei complementar, a qual impede, portanto, a aplicação do artigo 50 do Código Civil (lei ordinária) em matéria tributária.

Cabe ressaltar que referido argumento foi o motivo pelo qual o artigo 374 do Código Civil¹¹⁰, que dispunha acerca da compensação de dívidas parafiscais e fiscais, restou revogado pela Medida Provisória nº 104/03, convertida pela Lei nº 10.677/03¹¹¹.

¹¹⁰ Art. 374 do CC: “*A matéria da compensação, no que concerne às dívidas fiscais e parafiscais, é regida pelo disposto neste capítulo*”.

Ainda que se venha a buscar embasamento para a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no parágrafo único do artigo 116 do CTN, é de nosso entendimento que referido dispositivo não possui elementos suficientes para sua aplicação, uma vez que deixou de determinar os atos necessários à desconsideração dos atos e negócio jurídicos.

Sobre o assunto, o Supremo Tribunal Federal já se posicionou no sentido de que caberá exclusivamente à lei complementar disciplinar de forma clara e efetiva a matéria referente ao seu campo de atuação, sob pena de inconstitucionalidade quando se trata de temas propensos a causar conflitos e insegurança jurídica¹¹².

De acordo com Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro¹¹³, ainda que se considere legítima a “regulamentação” do parágrafo único do artigo 116 do CTN por lei ordinária, a norma não daria fundamento à aplicação da desconsideração da personalidade jurídica prevista pelo artigo 50 do CC, pois o campo de aplicação do artigo 116 do CTN diz respeito ao fato que dá origem à obrigação tributária, e seu parágrafo único diz respeito à descoberta desse fato quando dissimulado por atos ou negócios jurídicos praticados com fraude à lei ou abuso de direito. Nesse sentido, a norma estaria operando no plano material de hipótese de incidência, não possuindo ligação alguma com o disciplinado no artigo 50 do CC.

Assim, sendo certo que o legislador tributário inseriu no artigo 135, inciso III as hipóteses que caracterizariam responsabilidade pessoal exclusiva do sócio administrador que realizou atos de infração à lei ou com excesso de poderes, ficando este responsável

¹¹¹ Consta na exposição de motivos da Medida Provisória nº 104/03 que “a norma em causa é inconstitucional, porquanto insere em âmbito temático constitucionalmente reservado à lei complementar, a teor do art. 146, III, “b”, da Constituição de 1988 3. Ademais, a norma é contrária ao interesse público, porquanto revoga a atual legislação sobre compensação de créditos e débitos tributários, legislação essa que é atenta às especificidades da matéria tributária. Compromete, ainda, a estabilidade fiscal. 4. Assim, a presente proposta consiste na revogação do art. 374 da Lei n.º 10.406, de 2002, de forma a manter subordinada à legislação tributária as hipóteses de compensação de tributos e contribuições, tendo em vista - insista-se - que a referida norma, introduzida pelo novo Código Civil, terá sérios obstáculos para a sua consecução no âmbito fiscal, podendo promover, com isso, graves prejuízos ao Erário. 5. Portanto, é de incontestável relevância a problemática posta, devendo ser urgentemente revogado o art. 374 em enfoque, antes que ganhe vigência, vigência essa que é iminente”.

¹¹² ADI 1600, Relator: Min. Nelson Jobim, Tribunal Pleno, julgado em 16/11/2001, DJ 20/06/2003.

pelo adimplemento da obrigação tributária, resta incabível e inaplicável a *disregard doctrine*, uma vez que a responsabilidade já é pessoal e direta do sócio com poderes de gerência.

Outro ponto importante a ser levantado, o qual é muito bem argumentado por Luciana Nini Manente¹¹⁴, diz respeito ao fato de que a teoria da desconsideração da personalidade jurídica possui o efeito de expor à execução os bens particulares de todos os sócios da pessoa jurídica, e não somente os bens particulares do sócio com poderes de gerência que incorreu nos atos com excesso de poderes ou infração à lei, como objetiva a norma tributária.

Conclui-se, portanto, que a responsabilidade pessoal decorrente de atos praticados com excesso de poderes ou infração á lei constitui, como anteriormente explicado, forma de substituição tributária dos sócios administradores mediante a exclusão da responsabilidade da pessoa jurídica que representam, esta, por sua vez, se mantém íntegra no tocante aos atos lícitos praticados, não possuindo o CTN o poder de permitir a aplicação do artigo 50 do CC, bem como outras formas de desconsideração da personalidade jurídica.

CONCLUSÃO

No presente trabalho, buscou-se analisar a limitação existente na legislação brasileira, em especial a norma tributária, para que a Fazenda Pública utilize o instrumento da responsabilidade pessoal dos administradores da sociedade limitada pelas obrigações tributárias contraídas em nome da pessoa jurídica que representam, trazendo as discussões doutrinárias e os posicionamentos do Superior Tribunal de Justiça acerca das hipóteses mais recorrentes nos casos concretos para referida aplicação.

¹¹³ SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade dos sócios e administradores. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 137, p 50, fev. 2007.

¹¹⁴ MANENTE, Luciana Nini. Op. cit, p. 75.

O responsável pela administração da sociedade é aquele que tomará todas as decisões pertinentes aos interesses financeiros da pessoa jurídica que representa, de modo a conduzir os negócios jurídicos e seus fins sociais.

Assim sendo, essas decisões tomadas pelo sócio administrador em nome da sociedade, que representem hipóteses de incidência de tributos, e, portanto, fatos geradores, geram obrigações à pessoa jurídica, contribuinte de direito do crédito tributário.

No regular exercício regular de suas atribuições, o administrador não é responsável pelas obrigações contraídas pela sociedade, já que este manifesta a vontade da pessoa jurídica, contribuinte, vigorando o princípio da separação de patrimônios.

Verifica-se, portanto, que o simples fato de o terceiro exercer poderes de gestão e gerência da pessoa jurídica, por si só, não basta para a imputação da sanção imposta pelo artigo 135, inciso III, estudado no presente trabalho, sendo necessário, para a responsabilização tributária dos sócios da pessoa jurídica, que os mesmos, na qualidade de gerentes, representantes ou diretores, pratiquem atos contrariamente à lei ou contrato, ou com excesso de poder, isto porque referido dispositivo prevê que os sócios administradores se colocam em tal situação *"pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos"*.

Verifica-se que terceiro que será responsabilizado dentro da relação jurídica para com o Fisco deverá, necessariamente, exercer poderes de gestão, uma vez que este será o responsável por agir e tomar decisões de acordo, ou, no caso, em desacordo, com os interesses da pessoa jurídica.

A responsabilidade do administrador da sociedade limitada, com exclusão da pessoa jurídica do polo passivo da obrigação tributária, será, portanto, pessoal e subjetiva, tendo em vista a necessidade de o fisco comprovar o dolo daquele que agiu de forma contrária à lei ou ao estatuto social.

Desta forma, entende-se por excesso de poder todo ato praticado além dos limites dos poderes previstos pela lei e pelo contrato social da empresa, e a infração à lei, por sua vez, consiste na contrariedade à norma e disposição legal, cabendo fazer simples diferenciação entre os atos ilícitos praticados pelo representante da pessoa jurídica, ou pela própria empresa, uma vez que, nos casos de dolo desta, não há que se falar em responsabilização de terceiros.

A doutrina e a jurisprudência pátria são pacíficas no sentido de que a responsabilidade que possibilitaria o redirecionamento do feito executivo está vinculada à comprovação das condutas previstas no artigo 135 do CTN, ou seja, deriva, assim, da presença de provas ou indícios quanto à intenção do administrador de agir ilegalmente ou ainda da comprovação da prática de um ato irregular de gestão, não podendo o sócio-gerente ser responsabilizado pelas dívidas fiscais da sociedade empresarial sem a presença de provas cabais.

A farta jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça demonstra que as hipóteses mais recorrentes de tentativas de responsabilização dos sócios gerentes pela Fazenda Pública são a presunção de dissolução irregular da sociedade e o inadimplemento do tributo devido, caso comprovada infração à lei praticada por elas ou infringência ao estatuto social.

Conforme estudado, de acordo com o entendimento pacificado pelo STJ, o simples inadimplemento não caracteriza infração legal, pois, se assim fosse, toda execução fiscal ajuizada pela Fazenda Nacional daria ensejo à responsabilização pessoal do sócio administrador da sociedade empresarial.

Além disso, caso fosse possível a responsabilização do administrador da sociedade limitada pelo inadimplemento das obrigações tributárias, sem qualquer prova de sua conduta contrária à lei ou ao contrato social, referida responsabilidade seria objetiva, uma vez que não haveria necessidade de comprovação de atos com dolo ou culpa pelo sócio administrador da pessoa jurídica.

Da mesma forma, a dissolução irregular da sociedade deve ser comprovada, sendo certo que, inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social, não há que se falar em responsabilidade tributária do sócio.

Assim, embora a lei tenha explicitado as hipóteses de responsabilidade tributária dos sócios, é possível perceber que a Fazenda Pública tem buscado ampliar demasiadamente as circunstâncias que caracterizam a responsabilidade tributária dos sócios com poderes de gerência da pessoa jurídica, realizando interpretação equivocada e tendenciosa do artigo 135, inciso III, com o objetivo de ver satisfeito o débito a qualquer custo. Apesar de ocorrer frequentemente, tal procedimento não pode acontecer da forma indiscriminada como normalmente ocorre, sob pena de violação à lei tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Amador Paes de. *Execução de bens dos sócios: obrigações mercantis, tributárias, trabalhistas: da desconsideração da personalidade jurídica*. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2004.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BAFTI, Adem. *O devido processo legal e a responsabilização tributária dos administradores*. Dissertação (Mestrado em Função Social do Direito). Faculdade Autônoma de Direito – FADISP. São Paulo, 2007.

BRAGA JUNIOR. Sérgio Alexandre de Moraes. *Responsabilidade tributária*. Revista direito e liberdade – ESMARN. V. 1. 2005.

BORBA, José Edwaldo Tavares. *Direito societário*. 7 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

GOMES, Marcus Lívio, ANTONELLI, Leonardo Pietro (coord.)- Curso de Direito Tributário Brasileiro - Volume 1 - São Paulo : Qyartier Latin, 2005..

SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade dos sócios e administradores. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 137, fev. 2007.

KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. *A desconsideração da personalidade jurídica (Disregard doctrine) e os grupos de empresas*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

MANENTE, Luciana Nini. *A responsabilidade tributária do sócio ou administrador na execução fiscal e suas defesas processuais*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24 ed. São Paulo: Malheiros. 2004.

PAIVA, Valéria Duarte Costa. *Responsabilidade tributária dos administradores da sociedade limitada*. Dissertação (Mestrado em Direito Empresarial). Faculdade de Direito Milton Campos. 2007.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e jurisprudência*. 14ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2012.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2012.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito tributário e o novo código civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional, volume II*. São Paulo: Atlas, 2004.

REQUIÃO, Rubens. Curso de direito comercial, 1º volume. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

MARTINS, Fran. *Curso de direito comercial*. 31ª ed. Forense: Rio de Janeiro. 2008.

TEODORO JUNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal: Comentários e Jurisprudência*, 8ª ed., São Paulo, Saraiva, 2002.